



**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

**Финансиско известување и ревизија
Штип**

Јулија Нанова

**ОБЕЗБЕДУВАЊЕ ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ КАКО
ОСНОВА ЗА РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ**

- МАГИСТЕРСКИ ТРУД -

Штип, 2019



**UNIVERSITY “GOCE DELCEV” – STIP
FACULTY OF ECONOMICS**

**Financial reporting and auditing
Stip**

Julija Nanova

**PROVIDING SUFFICIENT AND APPROPRIATE AUDIT EVIDENCE AS A BASIS FOR
AN AUDIT OPINION**

- MASTER THESIS -

Stip, 2019 year

Комисија за оценка и одбрана:

Ментор: Проф. д-р Јанка Димитрова
Професор, Економски факултет – Штип

Член: Проф. д-р Стеван Габер
Професор, Економски факултет – Штип

Член: Проф. д-р Благица Колева
Професор, Економски факултет – Штип

АПСТРАКТ

Ревизијата подразбира процес на систематско прибирање и оценка на докази во врска со финансиските извештаи на една компанија, со цел да се одреди степенот на кореспондентност меѓу финансиските извештаи на ентитетот и законски утврдените критериуми, со цел да се даде реална слика за компанијата на сите заинтересирани страни за работењето на истата. Тоа е логичен систематски процес кој дава известување за квалитетот на финансиските извештаи, преку претходно добро структуриран пристап, со прецизно дефинирани цели и тоа со цел одговорно да даде основа за одлуки на интерните и екстерните корисници. Станува збор за комплексна функција која бара време и напор од страна на ревизорот во сите фази од испитувањето на финансиските извештаи.

Ревизорот сноси одговорност пред корисниците при дефинирањето на неговото мислење, па затоа од него се бара реално толкување и оценување на финансиските извештаи - а со тоа давање оценка и рејтинг на компанијата чии финансиски извештаи се предмет на анализа. Тој треба да одговори дали ревидираните информации се во согласност со воспоставените критериуми. На тој начин, спречува измами, прекривање, избегнување и заобиколување на законските обврски. За да може да одговори на ова барање, потребно е да собере доволно во квантитет и квалитет ревизорски докази, кои што ќе го поткрепуваат неговото мислење.

Во процесот на ревизијата вклучено е собирање и оценка на доказите, а доказот е каква било информација која ја добива ревизорот преку соодветните методи кои ги користи при истражувањето од негова страна. Тоа е всушност и најкритичниот дел од сите последователни фази во процесот на ревизијата. Без оглед на тоа во каква форма ќе се добијат доказите, тие треба да имат доверлива моќ, односно да придонесат за успешно оценување на точноста на финансиските извештаи.

Клучни зборови: достатен и соодветен ревизорски доказ, финансиски извештаи, мислење, методи, техники.

ABSTRACT

An audit involves the process of systematically gathering and evaluating evidence regarding a company's financial statements, in order to determine the degree of correspondence between the entity's financial statements and the legally established criteria, in order to give a true view of the company to all stakeholders for its operations. It is a logical systematic process that reports on the quality of financial statements, through a well-structured approach, with precisely defined goals in order to responsibly provide the basis for internal and external users' decisions. It is a complex function that requires time and effort of the auditor in all stages of examining the financial statements.

The auditor is responsible to the users for defining their opinion and therefore requires a realistic interpretation and evaluation of the financial statements, thereby giving the rating and grading the company whose financial statements are subject to analysis. It should answer whether the revised information is in accordance with the established criteria. It thus prevents fraud, concealment, evasion and circumvention of legal obligations. In order to be able to respond to this request, it needs to gather sufficient quantity and quality of audit evidence to support its opinion.

The audit process involves the collection and evaluation of evidence, and evidence is any information that the auditor receives through appropriate methods used in his or her investigation. It is actually the most critical part of all successive stages in the audit process. Regardless of the form of evidence obtained, they should have the power of confidentiality, that is, contribute to the successful evaluation of the accuracy of the financial statements.

Keywords: sufficient and adequate audit evidence, financial statements, opinions, methods, techniques.

СОДРЖИНА

ВОВЕД	1
ГЛАВА 1. ОПШТ ОСВРТ НА РЕВИЗИЈАТА КАКО НАУКА	4
1.1 Поим, цели и значење на ревизијата	5
1.1.1 Поим за ревизија	5
1.1.2 Цел на ревизијата	6
1.1.3 Значење на ревизијата	8
1.1.4 Активности кои претходат на процесот на ревизија	9
1.1.4.1 Селектирање на клиентите за ревизија на финансиски извештаи	10
1.1.4.2 Комуникација меѓу претходниот и следниот ревизор	10
1.1.4.3 Составување на писмото за ревизорско ангажирање	10
1.1.4.4 Прибирање сознанија за клиентот	11
1.2 Видови ревизија	12
1.2.1 Ревизија според предметот на испитување	13
1.2.1.1 Ревизија на финансиските извештаи	13
1.2.1.2 Ревизија на усогласеност на постапките	14
1.2.1.3 Ревизија на работењето	15
1.2.1.4 Судска ревизија	15
1.2.2 Ревизија според органот што ја спроведува	16
1.2.2.1 Екстерна ревизија	16
1.2.2.2 Интерна ревизија	17
1.2.3 Ревизија според подрачјето на испитување	18
1.2.3.1 Комерцијална ревизија	18
1.2.3.2 Државна ревизија	19
1.3 Видови ревизорски услуги	21
1.3.1 Атестирачки услуги	21
1.3.1.1 Ревизија	22
1.3.1.2 Проверка	22
1.3.1.3 Меѓусебно усогласени постапки	22
1.3.1.4 Прибирање податоци	23
1.3.2 Неатестирачки услуги	23
1.3.2.1 Сметководствени услуги	23

1.3.2.2 Даночни услуги	24
1.3.2.3 Консалтинг	24
1.4 Корисници на ревизорски услуги	24
ГЛАВА 2. ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ ВО РЕВИЗИЈАТА	28
2.1 Концепт на материјалност	29
2.1.1 Примена на материјалноста	30
2.2 Концепт на ревизорски ризик	32
2.2.1 Ризик од материјално погрешно прикажување	33
2.2.1.1 Инхерентен ризик	33
2.2.1.1.1 Фактори на управата	34
2.2.1.1.2 Фактори на дејноста	35
2.2.1.1.3 Фактори на ревизијата	35
2.2.1.2 Контролен ризик	36
2.2.2 Ризик од пропуштање на ревизорот да открие материјални погрешни прикажувања	36
2.2.3 Управување со ревизорски ризик	38
2.3 Концепт на ревизорски доказ	40
2.3.1 Поим и значење на ревизорските докази	40
2.3.2 Видови ревизорски докази	41
2.3.2.1 Физички докази	41
2.3.2.2 Вербални докази	42
2.3.2.3 Математички докази	42
2.3.2.4 Електронски докази	42
2.3.2.5 Конфирмативни докази	43
2.3.2.6 Писмени докази	45
2.3.2.7 Документирани докази	45
2.3.2.8 Аналитички докази	46
2.3.3 Карактеристики на ревизорските докази	48
2.3.4 Нивоа на доверливост кај ревизорските докази	48
2.3.5 Фактори што ја детерминираат компетентноста на ревизорските докази ...	50
2.3.5.1 Извор на прибавените докази	51
2.3.5.2 Компетентност на давателот на доказите	51
2.3.5.3 Структура на системот на интерна контрола	51

2.3.5.4	Објективност на доказите	51
2.3.5.5	Времето за собирање докази.....	51
2.3.5.6	Расположливост и трошоци за прибавување докази.....	52
2.3.6	Адекватност или доволност на ревизорските докази	52
2.3.7	Корелативна поврзаност меѓу веродостојноста на ревизорскиот доказ и местото од каде што е добиен ревизорскиот доказ.....	53
2.4	Корелативна поврзаност помеѓу фундаменталните концепти во ревизијата....	54
ГЛАВА 3. ОБЕЗБЕДУВАЊЕ ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ КАКО ОСНОВА ЗА РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ		56
3.1	Потреба за ревизорски доказ	57
3.2	Креирање ревизорски план како фаза претходник на ревизорските постапки.....	58
3.3	Класификација на постапките за ревизија.....	60
3.3.1	Постапки за разбирање на сметководствениот систем и интерната контрола	62
3.3.2	Проверка на контролата	62
3.3.3	Постапки на суштинско испитување.....	63
3.4	Ревизорски постапки за обезбедување достатен и соодветен ревизорски доказ (суштински постапки)	63
3.4.1	Аналитички постапки.....	66
3.4.2	Тестови на детали на салда (ТДС)	70
3.4.3	Тестови на детали на трансакции (ТДТ)	70
3.4.4	Тестови на контрола (ТК)	71
3.5	Можни комбинации на ревизорски тестови	72
3.6	Методи за прибавување ревизорски докази	75
3.6.1	Инспекција	76
3.6.1.1	Физичко испитување на средствата	76
3.6.1.2	Испитување на документите и евиденцијата.....	77
3.6.1.3	Проверка на математичката точност.....	77
3.6.1.4	Аналитички постапки	78
3.6.2	Посматрање	79
3.6.3	Испитување.....	79
3.6.4	Конфирмација – независно потврдување на салдата	80
3.7	Прибавување ревизорски докази во врска со неизвесни настани	82
3.8	Вреднување на резултатите од ревизорските постапки	83

ГЛАВА 4. ВИДОВИ РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ	87
4.1 Неквалификувано/немодифицирано мислење.....	88
4.2 Неквалификувано (позитивно) мислење со нагласување одредено прашање.....	89
4.3 Квалификувано мислење / модифицирање на мислење.....	89
4.4 Негативно мислење	90
4.5 Воздржување од давање мислење	91
ГЛАВА 5. ЕМПИРИСКО ИСТРАЖУВАЊЕ – Колку и какви ревизорски докази обезбедуваат македонските ревизори за поткрепа на нивното ревизорско мислење	92
5.1 Предмет и цел на истражувањето.....	92
5.2 Користени методи при емпириското истражување.....	93
5.3 Анализа на собраните информации.....	94
5.4 Резултати од истражувањето	94
РЕЗИМЕ ОД ЕМПИРИСКОТО ИСТРАЖУВАЊЕ.....	115
ЗАКЛУЧОК.....	118
ПРИЛОГ 1.....	122
ЛИТЕРАТУРА.....	129

ВОВЕД

Ревизија вршат овластени ревизори кои поседуваат Лиценца за овластен ревизор, издадена од Советот за управување и надзор на ревизијата, кои професионално одговараат на задачите, како што се преглед и оценка на информациите кои се однесуваат на одреден ентитет. Тие се одговорни за подготовка на Извештај на независниот ревизор, во кој се изразува Мислење за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи.

При овој процес, тие се служат со специфични техники и процеси за да оформат мислење за финансиските извештаи на компанијата за која се ангажирани, коешто мислење го изразуваат во извештајот за извршената ревизија. За да се подигне кредибилитетот на финансиските извештаи, треба да се изрази уверување од страна на ревизорите дека финансиските извештаи нудат реална слика за работењето на компанијата, односно финансиската состојба и успешност на компанијата.

Во процесот на ревизијата вклучено е собирање и оценка на доказите од страна на ревизорот, а доказот претставува каква било информација која ја добива ревизорот со примена на соодветни методи кои ги користи при спроведувањето на процесот на ревизијата. Тоа во суштина е *предмет на анализа* во овој труд, каде што подробно е објаснето влијанието на ревизорскиот доказ во самиот процес собирање ревизорски докази. *Целта* на овој труд е да се долови значењето на ревизорскиот доказ за изразување правилно и непристрасно ревизорско мислење базирано на точни и компетентни докази.

Во овој магистерски труд се обработува тезата ревизорски докази како една од главните сегменти на целокупниот процес ревизија која е формулирана под следниот наслов **„Обезбедување достатен и соодветен ревизорски доказ како основа за ревизорско мислење“**.

Трудот содржи пет дела, кој генерално е поделен на две целини: *теоретски излагања* и *емпириско истражување*. Теоретскиот дел е насочен кон

основните аспекти на ревизијата, со цел да се даде фонд на предзнаење со кој би ја разбрале суштината и целта на емпириското истражување. Емпириското истражување пак, дава податоци и информации за практичното работење на ревизорите во РСМ и насоки за подобрување на работењето.

Поаѓајќи од улогата и важноста на ревизијата, во првата глава се дадени воведни излагања со општ приказ за поимот ревизија, видовите ревизија, цели и фази на ревизијата, со цел да се согледа важноста на ревизијата во стопанисувањето во една држава, што претставува основен двигател на свесноста на менаџментот за прикажување реални финансиски информации во врска со финансиските извештаи, со кои треба да одговори најпрво на барањата на акционерите, па потоа и на сите останати корисници.

Во втората глава се разработени трите основни концепти во ревизијата каде што покрај првите два (концепт на материјалност и концепт на ревизорски ризик), подробно е разработен третиот концепт - ревизорски доказ, со цел да се произнесат основните предзнаења за да може да се продолжи со темелна анализа на оваа тема, која што следува во наредниот дел.

Во третата глава на магистерскиот труд фокусот паѓа на ревизорскиот доказ како еден од најважните сегменти од процесот на ревизијата, со цел да се истакне значењето на ревизорскиот доказ за правилно изразување на ревизорското мислење за ревидираните финансиски извештаи.

По собирањето соодветни и достатни ревизорски докази, при целата постапка почнувајќи од нивното акумулирање, па сè до нивното вреднување, на крајот ревизорот треба да изнесе свое мислење. Видовите мислења кои може да ги констатира се предмет на анализа во четвртата глава.

На крајот, овој магистерски труд го завршуваме со емпириско истражување направено за ревизорите во РСМ. Во петтата глава е дадено објасување што всушност е предмет и цел на истражувањето и врз база на тоа истражување на кои прашања треба да се даде одговор. Исто така се наведени кои методи и техники се користени при истражувањето, па врз основа на тоа е направена

анализа на добиените резултати. За секое прашање е направена одделна анализа, со прикажани графикони и табели и на крајот објаснети со дадено резиме за секое поодделно прашање и вкупно резиме.

Консекветно на тоа следува *заклучокот* каде се резимираат сите податоци од истражувањето во целина и се дава генерално резиме за целокупниот магистерски труд, неговата цел и значење. На крајот во прилог е даден анкетниот прашалник кој беше испратен до ревизорските друштва во РСМ.

ГЛАВА 1. ОПШТ ОСВРТ НА РЕВИЗИЈАТА КАКО НАУКА

Верификацијата на финансиските извештаи е од интерес за одделни акционери, за самото претпријатие или за општеството во целост. Врз основа на информациите во финансиските извештаи се донесуваат одлуки со економски и општествени последици.¹

Во оваа глава се произнесуваат основните аспекти за ревизијата пред да се премине на разработка на суштинскиот дел на овој магистерски труд, односно дефинираме:

- Поим за ревизија; цел на ревизијата; значење на ревизијата; активности кои претходат на процесот на ревизија;
- Видови ревизија (според: предмет на испитување, орган што ја спроведува, подрачје на испитување);
- Видови ревизорски услуги (атестирачки и неатестирачки);
- Корисници на ревизорски услуги.

¹Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 9

1.1 Поим, цели и значење на ревизијата

Согласно Законот за трговски друштва на Р. Северна Македонија, ревизијата е задолжителна да се врши на финансиските извештаи на големите и средните трговски друштва, друштвата кои изготвуваат консолидирани финансиски извештаи, финансиските институции (банки, инвестициски фондови, брокерски куќи, осигурителни компании) и друштвата чиешто хартии од вредност котираат на Македонската берза за хартии од вредност. Во последно време сè почесто деловните ентитети кои согласно законската регулатива не се обврзани да вршат ревизија на финансиските извештаи (микро и мали ентитети), сами ја ангажираат екстерната ревизија со цел задржување или стекнување на довербата кај своите доверители и пошироката јавност, а и самите да стекнат уверување дека презентираните информации во финансиските извештаи се во согласност со рамката за финансиско известување.

1.1.1 Поим за ревизија

Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување.²

Една од најопширните дефиниции за поимот ревизија е дефиницијата од *Tom Lee*, еден од најреспектираните теоретичари од областа на ревизијата, според кој *„во најширока смисла на зборот, ревизијата претставува средство со помош на кое едно лице се уверува од страна на друго лице за квалитетот, состојбата или статусот на некое предметно прашање што ова друго лице го испитувало.“*³ Потребата од ревизија, комплетирање на ревизорскиот процес и издавање конечен ревизорски извештај настанува поради тоа што првоспоменатото лице е во дилема или се сомнева во квалитетот, состојбата или

²Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“, бр.158/10 и 135/11

³Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 3.

статусот на релевантното предметно прашање, а не е во состојба да го отстрани таквото сомневање или дилема.

Кога се дефинира ревизијата од страна на професионалните асоцијации со изградена репутација во светски рамки, особено внимание заслужува дефиницијата на IFAC⁴, според која *„Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или на оние финансиски информации што се однесуваат на ентитетот, профитно ориентиран или не, без оглед на неговата големина или законска форма, кога таквото испитување е поттикнато со намера да се изрази мислење за нив“*.

1.1.2 Цел на ревизијата

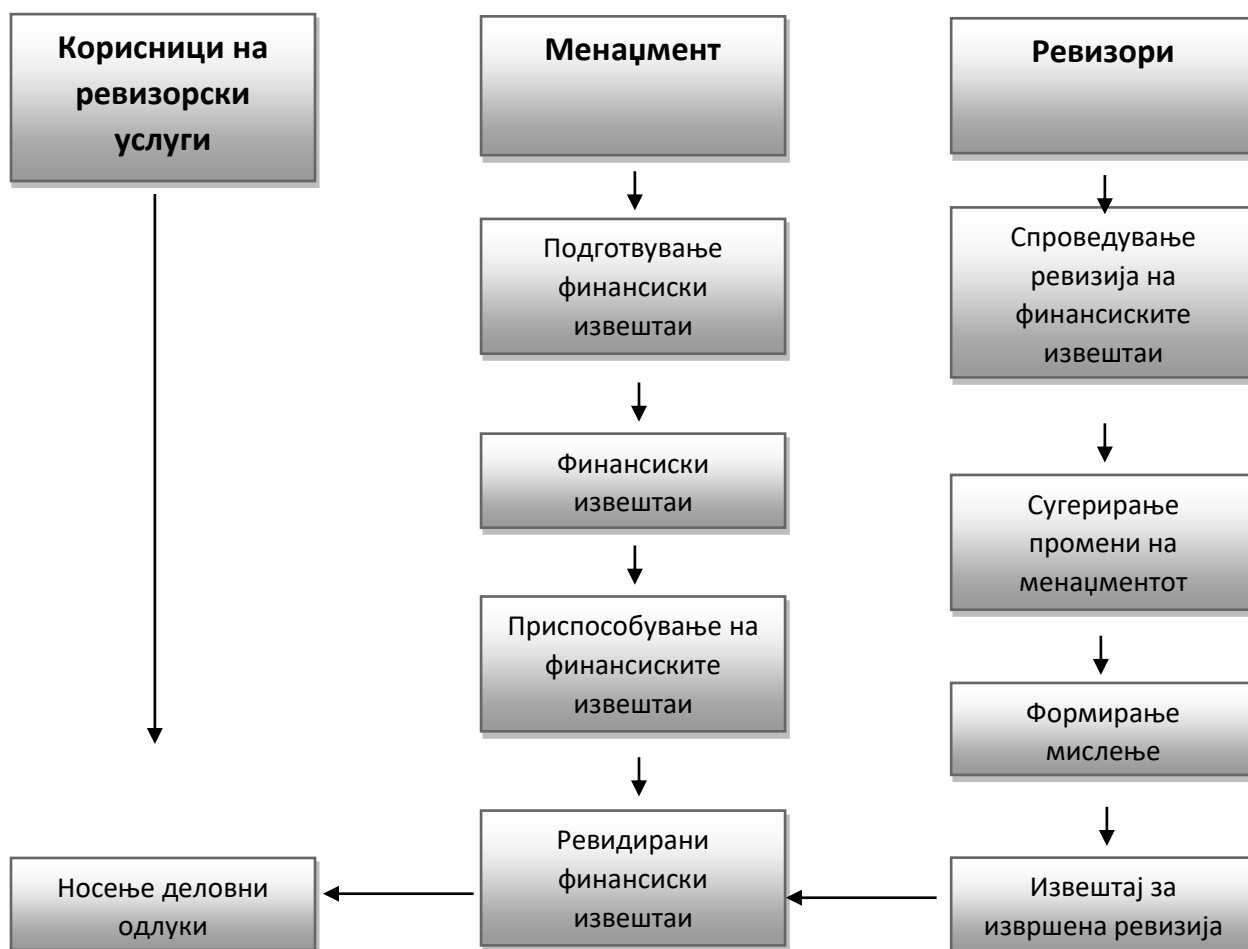
Целта на ревизијата е независно да се испитат финансиските извештаи и сметководствените информации на клиентот, без оглед на неговата големина или законска форма - испитувањето е мотивирано заради изразување мислење. Со испитувањето направено од страна на ревизорот, тој треба да биде во можност да го изрази своето независно мислење дали разгледуваните финансиски извештаи се изготвени во согласност со сметководствените стандарди и определената рамка за финансиско известување. Општите цели на ревизијата се наведени во меѓународните стандарди за ревизија со кои се раководи ревизорската професија и кои секогаш треба да бидат исполнети.

Во MPC е наведено дека ревизорот треба да добие достатен соодветен ревизорски доказ за да може да биде во состојба да донесе разумни заклучоци врз кои би го базирал ревизорското мислење. Целта на проверката на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да утврди дали, врз основа на постапки кои не ги обезбедуваат сите докази што би се барале во ревизијата, било што дошло под внимание на ревизорот што причинува, ревизорот да поверува дека финансиските извештаи не се изготвени во значајна

⁴IFAC е Меѓународна федерација на сметководители. Вршителот на сметководствени работи е должен да ги почитува Кодексот на етика за професионални сметководители на IFAC и актите на Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Македонија.

мера, во согласност со определената рамка за финансиското известување. Слична цел се применува и во прегледите на финансиските и другите информации изготвени во согласност со соодветните критериуми.⁵

Општата цел на ревизијата е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење дали финансиските извештаи се изготвени од сите значајни аспекти. Со ревизорскиот извештај, ревизорот воспоставува врска меѓу менаџментот и другите корисници на финансиски извештаи.



Слика бр. 1 – Корисници на ревизорски услуги⁶

Поконкретно, целта е да се добие разумна сигурност дека информациите од страна на менаџментот содржани во финансиските извештаи се пропратени со

⁵Рамка на меѓународни стандарди за ревизија, точка 14, Службен весник на РМ бр. 51/98.

⁶Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 238

податоците од книгите и евиденцијата. Работата на ревизорот содржи сет задачи кои ќе му обезбедат доказен материјал врз основа на кои ќе изрази независно мислење. Тие задачи опфаќаат: планирање на ревизијата, собирање податоци, изведување ревизорски постапки врз податоците и вреднување на резултатите од тие постапки.⁷

1.1.3 Значење на ревизијата

За разлика од интерната ревизија со која што се вршат контроли во целокупното работење на претпријатието, вклучувајќи ги сите билансни позиции во активата и пасивата во Билансот на состојба и сите приходи и расходи во Билансот на успех, а кои ја вршат внатрешни вработени, екстерната ревизија ја извршуваат надворешни лица овластени ревизори со кои се потврдува објективноста и реалноста на финансиските извештаи изработени од менаџментот на фирмата. Сите деловни субјекти не се во можност самостојно да ги толкуваат финансиските податоци, па и тоа е една од причините за барање екстерна ревизија на финансиските извештаи. Целта на ревидираните извештаи во согласност со МСР и МСС претставува независно испитување на финансиските извештаи на акционерски друштва, банки, осигурителни компании итн., а да се заштитат интересите на сопствениците на капитал. За остварување на екстерната ревизија потребно е:⁸

- Систематски процес на испитување на тврдењата на менаџментот на фирмата;
- Независност на овластеното лице – кој изразува компетентно и стручно мислење со високо, но не и апсолутно ниво на сигурност;
- Комуникација со јавноста преку публикување на финансиските извештаи.

⁷Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 239

⁸Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 237

Може да се заклучи дека екстерниот ревизор претставува врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџерскиот тим на фирмата кој што ги изготвува финансиските извештаи и ја сноси одговорноста за нивната точност и веродостојност. Врз основа на тоа ревизорот може да изрази еден од четирите типови ревизорско мислење:⁹

- Мислење без резерва;
- Мислење со резерва;
- Воздржување од давање мислење;
- Негативно мислење.

Екстерната ревизија има главна задача да ги заштити интересите на сопствениците на капитал – акционерите од измами и грешки во финансиските извештаи направени од менаџерите. Со оглед на тоа што финансиските извештаи може да бидат фризирани – лажирани од менаџментот, сопствениците на акционерскиот капитал немаат друга адекватна заштита, освен екстерната ревизија на финансиските извештаи. Токму затоа екстерната ревизија се смета како заштитник на акционери, инвеститори, заемодавачи кои вложуваат во конкретната фирма, бидејќи токму со оваа ревизија се потврдува веродостојноста на финансиските извештаи изработени од менаџментот.

1.1.4 Активности кои претходат на процесот на ревизија

Уште пред да се прифати еден ревизорски ангажман од страна на ревизорот, има активности коишто ревизорот треба да ги изврши и да одлучи дали да го прифати. Тие активности ги разгледуваме во продолжение.

⁹Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 238

1.1.4.1 Селектирање на клиентите за ревизија на финансиски извештаи

Кога станува збор за оваа подготвителна активност треба да се истакне фактот дека ревизорските фирми не се обврзани по секоја цена да го прифаќаат ревизорскиот ангажман за нов потенцијален клиент или да соработуваат со постоен клиент. Ова зависи, пред сè, од моментите во работењето каде се појавуваат одредени сомневања во регуларностите на работењето на постојниот или потенцијалниот клиент. Од тие причини политиката за селектирање на клиентите опфаќа:

- Преглед на сите финансиски информации за постојните и потенцијалните клиенти;
- Комуникација со претходниот ревизор доколку го има;
- Барање информации за потенцијалниот клиент и неговиот извештај од банките со кои работи потенцијалниот клиент.

1.1.4.2 Комуникација меѓу претходниот и следниот ревизор

Во одредени ситуации кога претпријатието ќе се одлучи да го промени ревизорот, во тој случај претходниот ревизор се стекнува со статус - ревизор-претходник, а новиот ревизор со статус - ревизор-следбеник.

Во ситуација на промена на ревизорот од ревизор-следбеник се бара по службен пат комуникација со ревизор-петходник, а со цел да се запознае со сите деловни информации за потенцијалниот клиент и причините што довеле до промена на ревизорскиот ангажман. Согласно кодексот на етиката IFAC, ревизорот-претходник е обврзан да одговори на сите прашања поставени од неговиот следбеник.

1.1.4.3 Составување на писмото за ревизорско ангажирање

Претставува подготвителна активност и со него попрецизно се утврдуваат активностите за да се реализира ангажманот и тоа:

- Целта на ревизијата;
- Одговорноста на менаџментот и ревизорот;
- Одредени лимитирања што можат да се јават при спроведување на ревизијата.

Писмото претставува неформален договор за ревизија чија форма и содржина во основа е стандардизирана. Писмото ги содржи следните елементи:

- Делокруг на работењето;
- Одговорност на менаџментот;
- Неограничен пристап на работни документи и работни простории на клиентот;
- Можност за појава на ризик од некоја грешка која при ревизијата може да биде неоткриена.

Покрај наведените информации во писмото можат да бидат наведени и други информации како што би можеле да бидат:

1. Активности поврзани со планирањето на ревизијата;
2. Писмена потврда од менаџментот за прифаќање на ангажманот;
3. Барање упатено до клиентот да ги прифати условите за ангажирање;
4. Основата за пресметка на хонорарите на ревизорите.¹⁰

1.1.4.4 Прибирање сознанија за клиентот

Законската регулатива инсистира од членовите на ревизорскиот тим на почетокот на ангажманот да отпочнат со прибирање на информациите за потенцијалниот клиент на ревизорот. Финален производ од ваквите активности е програмата за ревизија. Таа претставува листа на постапки неопходни за

¹⁰ IFAC Handbook 1999, Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p. 67.

активирање на релевантниот доказен материјал кој понатаму ќе послужи во изготвувањето на ревизорскиот извештај. Најискусните ревизори при оваа активност им стојат на располагање повеќе можности, и тоа:

- Испитување на опкружувањето на клиентот;
- Физичко посматрање на магацини и работни простории на клиентот;
- Прибирање информации од деловни партнери на клиентот;
- Прибирање финансиски информации од деловни банки каде што потенцијалниот клиент има свои сметки.

1.2 Видови ревизија

Ревизијата во зависност од различни аспекти на приоѓање може да се категоризира на повеќе начини. Во продолжение ја објаснуваме класификацијата на ревизијата и нивната поткласификација.

- Ревизија според предметот на испитување:¹¹
 - Ревизија на финансиските извештаи;
 - Ревизија на усогласеност;
 - Ревизија на работењето;
 - Судска ревизија.
- Ревизија според органот што ја спроведува:¹²
 - Екстерна ревизија;
 - Интерна ревизија;
- Ревизија според подрачјето на испитување:¹³

¹¹Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 13

¹²Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 18

- Комерцијална ревизија;
- Државна ревизија;

1.2.1 Ревизија според предметот на испитување

Според оваа поделба, најпрво ќе ја објаснеме ревизијата на финансиските извештаи.

1.2.1.1 Ревизија на финансиските извештаи

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да се даде мислење од страна на ревизорот за вистинитоста на податоците содржани во финансиските извештаи на клиентите на ревизорските друштва. Акцент се става на основните финансиски извештаи: Биланс на состојба, Биланс на успех и Извештај за парични текови, Извештај за промени во главнината и сметководствени политики и објаснувачки белешки. Задача на ревизијата е ревизорот да утврди дали извештаите се подготвени според општоприфатените меѓународни и национални сметководствени стандарди.¹⁴ Според тоа, тргнувајќи од важната улога на објективно презентирање на финансиските извештаи, креаторите на ревизорските стандарди настојуваат да презентираат стандарди кои при вршењето ревизија ревизорот ќе користи:

- Меѓународни сметководствени стандарди;
- Национални сметководствени стандарди;
- Други утврдени и усогласени рамки на финансиско известување.¹⁵

¹³ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 22 и 23

¹⁴ Сметководствените стандарди исто така, се познати како стандарди за финансиско известување или општоприфатени сметководствени принципи (Generally accepted accounting principles - GAAP). Сметководствените стандарди ги поставуваат условите за признавање, мерење, презентирање и обелоденување на трансакциите и настаните кои треба да се објават во финансиските извештаи.

¹⁵ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 14

Одговорност на менаџментот се изразува преку креирањето и спроведувањето на сметководствената евиденција, како и подготовка на финансиските извештаи во согласност со претходно споменатите сметководствени стандарди. За разлика од нив, одговорноста на ревизорот се изразува преку проверка на сработеното, односно испитување на евиденцијата, на собраните ревизорски докази, следење на стандардите, со цел да се утврди дали извештаите се во согласност со стандардите, за да може да даде независно мислење кое што е финален продукт на целиот тој процес.

Ревизорите користат професионално расудување за презентираниите извештаи и тврдењата во никој случај нема да бидат со стопроцентна точност бидејќи ревизијата се врши со примена на метод на примерок, и токму затоа ревизијата не е егзактна наука.

1.2.1.2 Ревизија на усогласеност на постапките

Целта на ревизијата на усогласеноста на постапките е да се увиде дали и до кој степен клиентот за кој што ревизорот врши ревизија се потпира на воспоставените стандарди и правила според договорите и законската регулатива. Овде задача на врвниот менаџмент е да се обврзи да ги применува стандардите кои се однесуваат на дејноста на работење. Ревизијата на усогласеноста ги има следниве карактеристики:¹⁶

- Претпријатието ги ангажира ревизорите и им го определува подрачјето на ревизијата заедно со презентирање на стандардите релевантни за тоа подрачје од делокругот на претпријатието;
- Ревизорот поднесува извештај до врвниот менаџмент на претпријатието за своите активности и сознанијата до коишто дошол во текот на ревизијата.

¹⁶Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 16

1.2.1.3 Ревизија на работењето

Целта на ревизијата на работењето е систематски да се испитаат активностите на еден ентитет од аспект на ефективно, економично и ефикасно користење на ресурсите. Тоа значи дека се испитува дали се остварени поставените цели од аспект на производство, продажба итн., што се согледа во ефективноста на работењето, и со каков успех претпријатието ги остварило целите на работењето, односно дали ефикасно работи. Во овој дел на ревизија целта е да се оценат перформансите во работењето и да се испитаат и пронајдат подрачјата каде што е потребно да се превземат мерки со цел подобрување на работењето. Карактеристично е тука што не постојат утврдени стандарди и затоа ревизорот можно е да се двоуми како да определи правила и норми за ефикасноста, економичноста и ефективноста. Врз основа на тоа да констатираме дека ревизијата на работењето се карактеризира со:

- Ревизорот е вработен во ентитетот каде што врши ревизија;
- Ревизорот е независен од активностите за кои врши ревизија;
- Ревизорот изготвува извештај за ревизијата, којшто го приложува на врвниот менаџмент во претпријатието;
- Извештајот најмногу се однесува на ефективноста, економичноста и ефикасноста во работењето во смисла на идентификување на проблеми врзани со нив.¹⁷

Овој вид на ревизија е во подем и интензитетот на развој продолжува да се зголемува и добива се позначајно место. Засега најчесто овој тип се јавува кај државните органи.

1.2.1.4 Судска ревизија

Со растот на бројот на претпријатија, а со тоа и финансиски извештаи, бројот на измами и други нелегални активности се забележува сè почесто, па оттука се јавува потребата за судска ревизија.

Таа најчесто се спроведува кога:

¹⁷ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 17

- Има економски загуби;
- Во случај на брачни спорови;
- Се спроведуваат криминални истраги;
- Се јавуваат деловни измами од интерни и екстерни субјекти на ентитетот;
- Се јавуваат спорови меѓу акционери, менаџери и партнери.¹⁸

Јавноста очекува ревизорите да ги идентификуваат сите измами во финансиските извештаи, а од друга страна пак, ревизорите работејќи според принципот на материјалност и изборот на примерок, нема да бидат во можност да ги откријат измамите во целост.

Значајна улога на судската ревизија е да ги пронајде и превенира измамите и другите недозволени активности во финансиските извештаи и да укаже за ваквите нерегуларности.

1.2.2 Ревизија според органот што ја спроведува

Постојат два вида ревизија според тоа кој ја спроведува, а тоа се екстерна и интерна ревизија.

1.2.2.1 Екстерна ревизија

Како што самото име кажува, се работи за ревизија која што ја извршува надворешен и независен од ентитетот орган, којшто ќе спроведе активности на испитување и оценување на финансиските извештаи за ентитетот. Екстерниот ревизор треба да биде најпрво компетентно и независно овластено надворешно лице со крајна цел да изрази мислење во извештајот на независниот ревизор.

Екстерната ревизија е поширок поим од ревизијата на финансиските извештаи бидејќи опфаќа и услуги за осигурување на точноста и квалитетот на информациите во финансиските извештаи. Ревизорот спроведува ревизија од квантитативен аспект, односно точноста во презентираните податоци, меѓутоа

¹⁸ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 18

исто така ги ревидира и квалитативните информации, како на пример, ефикасноста во производствените активности и ефективноста на сметководствените системи. Уште пред да започнат со ангажманот, ревизорот треба да направи компромис со клиентот во врска со критериумите што ќе се користат при процесот на ревизија.

Од есенцијално значење е ревизорот да е надворешно неповрзан субјект којшто ќе овозможи во своето професионално работење целосна независност од менаџментот. Потребата од екстерна ревизија се појавува со одвојувањето на функцијата раководство од сопственост на капиталот, т.е. немешање на сопственикот на капиталот во раководењето на ентитетот. Затоа, екстерната ревизија овозможува да се заштитат интересите на сопствениците на капиталот, а со тоа да се стекнат и другите стејкхолдери со веродостојни информации.

1.2.2.2 Интерна ревизија

Интерната ревизија се појавува како резултат на потребата едно претпријатие да воведо дополнителен облик на надзор, со цел да се испита системот на интерни контроли, да се оцени неговата ефикасност, да се идентификуваат слабостите и да се предложат мерки за отстранување на истите. Интерната ревизија е организирана од управата на претпријатието и таа се набљудува како дел од управувачки надзор, со цел да се испитат сите деловни функции и да се обезбеди успешно функционирање на информацискиот систем кој пак ќе му овозможи на раководството олеснителност при донесување правилни деловни одлуки.

Според дефиницијата на комитетот за ревизорска практика, интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, банките или другите институции, заради испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и другите интерни контроли во работењето. Интерната

ревизија е воведена со цел да ги подобри одлуките на менаџерите или да ги задоволи статутарните барања.¹⁹

Според дефиницијата може да утврдиме дека примарна задача е да се вреднуваат активностите на ентитетот и да се обезбеди адекватна помош во насока на ефикасно и ефективно извршување на активностите на сопствениците и менаџментот на претпријатието. Таа претставува контролна функција што функционира преку испитувањето на адекватноста и ефективноста на другите контроли и надзори.²⁰ За таа цел, интерната ревизија треба да понуди голем број предлози, совети, анализи, препораки и реални информации што се поврзани со активностите на претпријатието.

1.2.3 Ревизија според подрачјето на испитување

Според подрачјето коешто се испитува, се разликува комерцијална и државна ревизија.

1.2.3.1 Комерцијална ревизија

Комерцијална ревизија е синоним на екстерна ревизија, меѓутоа како термин се користи во економиите во транзиција. Во Република Македонија како земја во транзиција, поимот комерцијална ревизија, е воведен со Законот за ревизија од 1997 година.²¹

Комерцијалната ревизија се спроведува со претходно потпишан договор меѓу претпријатието како клиент, чии извештаи ќе подлежат на ревизија од една страна и ревизорска фирма како спроведител на ревизорската услуга од друга страна. Договорот може да се склучи за рок од една година – еднократен или за повеќе години, долгорочен. Клиентот ќе биде обврзан да ја плати услугата за спроведената ревизија на ревизорската фирма. И покрај тоа што ревизорот

¹⁹ Драгутин Драгоевиќ: Прспективе развоја интерне ревизије, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995, стр. 93

²⁰ Љубомир Станоевиќ: Интерна ревизија, СДК, 185-186/93, Београд, 1993, стр. 7.

²¹ Закон за ревизија, Службен весник на Република Македонија, бр.65/1997.

работи за клиентот, тој ги штити интересите на широката јавност бидејќи е обврзан да ја следи законската регулатива и професионалната етика коишто обврзуваат на транспарентност во дејствувањето.

Ревизорската фирма според Законот за ревизија треба да биде регистрирана за спроведување ревизорски услуги и треба да има најмалку два вработени овластени ревизори. Исто така од ревизорската фирма пред започнување со ревизија кај еден клиент треба да се осигура од одговорност за штета. Не е дозволено друштвото за ревизија да врши ревизија кај клиент кај којшто.²²

- Поседува акции;
- Е вложувач на средства;
- Членува во органите на управување;
- Има роднинска врска со менаџментот.

Клиентот е должен на ревизорите да им овозможи пристап во канцелариите и да им ја даде на увид сета документација, како и објаснување и други информации на нивно барање. Додека пак, ревизорите се должни да чуваат деловна тајна и да ја заштитат документацијата, да ги решаваат проблемите со клиентот и доколку се попречени во своето работење да го раскинат договорот за ревизорско ангажирање.

1.2.3.2 Државна ревизија

Државната ревизија во Република Македонија во согласност со Законот за државна ревизија се дефинира како испитување на документите, исправите и извештаите на извршената интерна контрола и интерната ревизија на сметководствените и финансиските постапки и другите евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатите од финансиските активности, во согласност

²²Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 23

со прифатените сметководствени принципи и стандарди и стандардите за ревизија.²³

Државната ревизија значи испитување на финансиски трансакции како што се државните расходи, како законско и наменско користење средства. Целта на ревизијата на јавните расходи во современото живеење, опфаќа поголем опсег како што е испитување на ефикасноста и економичноста на работењето. Според тоа ревизијата на јавните расходи се поистоветува со поимот ревизија на опфатеноста. Најважно во државната ревизија е испитување на државните расходи или сите тековни и капитални расходи финансирани од буџетот на државата, локалните самоуправи и фондовите.

Самото име државна ревизија се однесува на тоа дека се спроведува во име и за сметка на државата. Во Република Македонија тоа е Државниот завод за ревизија. Со Државниот завод за ревизија раководи главен државен ревизор именуван од Собранието на Република Македонија со мандат од десет години.²⁴

Именуваниот главен државен ревизор не смее да врши друга јавна функција и да не е член на управен и надзорен одбор или пак каков било друг орган кај друг субјект. Средствата што се трошат за спроведување на ревизијата на буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на локалните самоуправи и буџетите на фондовите ги обезбедува буџетот на државата. Додека трошоците на ревизијата на правни лица во кои државата е доминантен сопственик, како и јавни претпријатија и други правни лица се покриваат од страна на самите правни лица.

Исто како и кај комерцијалната ревизија на државните ревизори им се овозможува пристап во просториите кај кого се врши ревизијата и доставување на увид на целата документација што ќе ја побара ревизорот. И овде се користат сметководствените начела и сметководствените стандарди, додека постапките за

²³Закон за државна ревизија, Службен весник на Република Македонија, бр.65/1997.

²⁴Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 25

ревизијата се спроведуваат во согласност со ревизорските стандарди за државна ревизија.

Да го резимираме следното:

- Државната ревизија се финансира од буџетот на Република Северна Македонија – Комерцијалната ревизија се финансира од ентитетот, односно правното лице;
- Државните ревизори имаат поголема одговорност за разлика од ревизорите во приватниот сектор;
- Државниот ревизор поднесува Извештај за работењето до собранието на Република Северна Македонија, во форма на годишен извештај за извршени ревизии преку Државниот завод за ревизија.

1.3 Видови ревизорски услуги

Ревизорските куќи нудат хетерогени ревизорски услуги кои можат да се категоризираат во две групи на услуги.²⁵

- Атестирачки;
- Неатестирачки.

1.3.1 Атестирачки услуги

Атестирачките услуги сè повеќе се застапени во развиените пазарни економии. Нивна важна карактеристика е тоа што треба да обезбедат професионален став и мислење за ниво на објективност и доверливост на презентираниите изјави, на начин што ревизорската фирма писмено комуницира со клиентот. Постојат четири групи атестирачки услуги согласно рамката на Меѓународни ревизорски стандарди, кои ги објаснуваме во продолжение.

²⁵ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 33

1.3.1.1 Ревизија

Ревизијата е доминанта услуга што се однесува на прибирање и оценка на релевантни и компетентни докази во врска со финансиските извештаи на деловниот ентитет во кои се инкорпорирани тврдења од страна на менаџментот.

Според МСР, овластените ревизори при вршењето на ревизорските постапки треба да осигураат високо, но не и апсолутно ниво на сигурност во врска со објективноста, односно дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со меѓународните сметководствени стандарди и сметководствените принципи и начела.²⁶

Ревизијата не е егзактна наука која што ќе гарантира сто проценти сигурност во реалноста на податоците во финансиските извештаи. Па според тоа, ревизијата е повеќе процес на професионално расудување со цел корисниците да се убедат во разумна и умерена вистинитост во информациите, но никако не се нуди гаранција за апсолутна точност.

1.3.1.2 Проверка

Проверката е ревизорска услуга која што е помала во обем и значење од ревизијата. Целта на проверката е да му овозможи на ревизорот да утврди дали во постапките преку кои ги прибавува доказите, постојат делови во кои ревизорот може да се посомненева и да изрази недоверба во својот ревизорски извештај.²⁷

1.3.1.3 Меѓусебно усогласени постапки

Оваа ревизорска услуга е помала во споредба со ревизијата и проверката. При овој вид на услуга ревизорот може да изрази мислење во извештајот за фактичките наоди без обврска да изрази сигурност. Оваа услуга настанува вообичаено кога ревизорот и клиентот може да постигнат согласност околу

²⁶Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 33

²⁷Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 34

одредени постапки и да бидат спроведени само на специфични сметки на финансиските извештаи.²⁸

1.3.1.4 Прибирање податоци

Исто како и меѓусебно усогласените постапки и овде постапките на ревизорот се сведуваат на помал број поради кои не може да изрази увереност за реалноста на информациите во финансиските извештаи и кај овој вид ревизорски услуги се користи сметководствена експертиза наместо ревизорска.

1.3.2 Неатестирачки услуги

Покрај атестирачките услуги, ревизорските фирми нудат и широка лепеза неатестирачки услуги, како што се: сметководствените, даночните и консултантските услуги, за кои што карактеристично е што не се евидентираат во писмен извештај како што е кај атестирачките услуги. Во продолжение појаснуваме за какви видови неатестирачки услуги станува збор.

1.3.2.1 Сметководствени услуги

Покрај ревизорските услуги, ревизорските фирми може да нудат и сметководствени услуги, како што е водење деловни книги и организација со цел изготвување финансиски извештаи за клиентите. Овој тип на услуги ги даваат помалите ревизорски фирми бидејќи според принципот на етика, ревизорската фирма што врши сметководствени услуги за еден ентитет не може да го врши и книговодството за истиот тој ентитет.

²⁸Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 34

1.3.2.2 Даночни услуги

За олеснителност при постапката за пресметка и планирање даноци, фирмите може да бараат од ревизорските фирми, нивниот стручен кадар (оспособени посебни ревизори за даноци) да го врши тоа наместо тие самите, како би го намалиле времето и трошоците за нивна пресметка.

1.3.2.3 Консалтинг

Консалтинг-услугите се од огромна важност за клиентот рационално да ги користи техничките и кадровските ресурси. Затоа одделот за консултантски услуги во ревизорските фирми му нудат на клиентот технички вештини, образование и искуство во давање совети и помош на клиентот. Консалтинг-услугите опфаќаат разграничување на проблемите и можностите, оценка на алтернативите, формулирање натамошните акции, комуницирање со надлежни при остварувањето на резултатите и имплементација на плановите, како и нивно следење.

1.4 Корисници на ревизорски услуги

Откако видовме кои се видови ревизорски услуги постојат, да ги наведеме и нивните корисници. Менаџерите, како и сопствениците на капиталот, се јавуваат како корисници на ревизорските услуги, меѓутоа покрај нив постојат и многу други интерни и екстерни корисници на кои што им се потребни ревизорските податоци, според кои ќе ги носат своите деловни одлуки. Ревизорот, своето мислење што го изразува во финансиските извештаи, а кое што треба да биде независно, компетентно и пропратено со аргументи, го зголемува кредибилитетот на презентираниите финансиски извештаи, со крајна цел штитење на интересите на широката јавност. Важната улога во ревизорската професија ја има ревизорот кој што има витално значење за функционирање на еден стопански систем на една национална економија. Релациите воспоставени меѓу ревизорот, менаџментот на

клиентот и останатите корисници е важна во современото живеење. Корисници на ревизорски услуги се:²⁹

- Менаџмент на претпријатието;
- Акционерите;
- Финансиски институции;
- Даночни органи;
- Потенцијални инвеститори;
 - Осигурителни компании,
 - Други организации,
 - Поединци акционери.
- Владини агенции;
- Работници и работнички синдикати;
- Судски органи;
- Економисти;
- Сопственици на обврзници и потенцијални иматели на обврзници;
- Добавувачи;
- Индиректни корисници.

Менаџментот на клиентот ги користи ревизорските услуги во своите деловни одлуки во иднина. Преку ревизијата на финансиските извештаи, менаџментот ја проценува реалната слика за претпријатието, остварените перформанси и му помага да донесе правилни одлуки во понатамошното работење.

²⁹ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 36

Акционерите се најзасегнати страни при користењето ревизорски услуги. Нив најмногу ги засега состојбата на претпријатието, и секоја одлука што ја носат за купопродажба на акции се темели на ревидираните финансиски извештаи. Исто така и Комисијата за хартии од вредност налага дека сите претпријатија чии што хартии од вредност котираат на официјалниот пазар, се должни да вршат ревизија на своите финансиски извештаи.

Финансиски институции како што се банките, финансиските фондови и други, донесуваат одлуки дали да им одобрат кредити на деловните субјекти, базирани на објективноста и реалноста на презентираниите финансиски извештаи од страна на ревизорот. Така во развиените пазарни економии, финансиските институции воопшто не ги разгледуваат кредитните барања доколку немаат доставено ревидирани финансиски извештаи.

Даночните органи користат ревидирани финансиски извештаи бидејќи тие им претставуваат точен податок при пресметката на даночната основа, бидејќи нивната цел е правилно утврдување на даночна основа, даноци и придонеси.

Потенцијалните инвеститори се корисници кои ги засега работењето на претпријатието при нивното одлучување дали да вложуваат средства во истото и под кои услови и во кои периоди тоа да го направат.

Вработените во претпријатието ги интересира извештајот на ревизорот, бидејќи во него е објективно содржано мислењето на ревизорот за перформансите на претпријатието и неговиот потенцијал во иднина да работи успешно, тоа во смисла да го задржат работното место, да напредуваат на повисока функција, да им се покачуваат платите итн.

Судските органи се корисници на ревидираните финансиски извештаи во услови на судски постапки против ревизорски фирми покренати од независни клиенти или други корисници на ревизорски услуги. Можното банкротирање на клиентот го префрлаат како одговорност на ревизорот, бидејќи тој не упатил сигнал како предупредување за претстојното банкротирање.

Економистите ревизорскиот извештај го користат при истражување на состојбите во економијата.

Добавувачите ја утврдуваат состојбата на претпријатието и го согледуваат потенцијалниот ризик од соработка со клиентот, врз основа на мислењето на ревизорот во презентираните извештаи.

Сепак постои и одреден судир на интереси. На пример, додека целта на менаџментот е да осигура успешни перформанси, целта на акционерите е да осигураат точни информации при одлуките за нивно понатамошно инвестирање. Меѓутоа и покрај овие конфронтации заедничко е очекувањето од ревизорот да обезбеди валиден доказен материјал како аргумент на своето мислење при професионалното расудување.

ГЛАВА 2. ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ ВО РЕВИЗИЈАТА

За да може ревизорот да спроведе ефикасна и ефективна ревизија на финансиските извештаи на ентитетите е секако условено од разбирање на суштината и имплементацијата на трите фундаментални концепти на ревизијата. По објаснувањето на основните концепти и дефиниции за ревизијата, акцентот на истражувањето ќе биде насочен кон трите фундаментални концепти во ревизијата: Концептот на материјалност-значајност со кој се утврдува нивото на прифатливата материјалната значајност на погрешните прикажувања во финансиските извештаи, Концептот на ревизорски ризик - со кој се утврдуваат видовите на ризици и нивото на нивната прифатливост, како и Концептот на ревизорски доказ преку кој се доаѓа до достатен и соодветен доказ за потврдување на тврдењата во финансиските извештаи.³⁰

Точки на обработка во продолжение на оваа глава се:

- Концепт на материјалност;
- Концепт на ревизорски ризик;
- Концепт на ревизорски докази;
- Корелативна поврзаност меѓу фундаменталните концепти во ревизијата.

³⁰Проф. Д-р Јанка Димитрова – Ревизија (теоретски и практични аспекти), 2013 год.
<https://scinapse.io/papers/193722068>

2.1 Концепт на материјалност

Ревизорот при спроведувањето на ангажман за ревизија, главно е фокусиран на прибирање компетентни докази во доволен обем кои што ќе му служат како основа за објективно мислење кое ќе го изрази во форма на независен ревизорски извештај. Концептот на материјалност директно е поврзан со ревизорскиот ризик и е еден од најзначајните и најкомплексните сегменти при спроведувањето на процесот на ревизија.

Концептот на материјалност, ја дава претпоставката дека во сите постапки на ревизијата треба да се внимава на сеопфатноста и рационалноста, т.е. во фазата на: планирање, во проверката на функционирањето на сметководствените интерни контроли, во фазата на оформување и изразување мислење за објективноста на финансиските извештаи.

Доколку во финансиските извештаи се презентираат информации што се сметаат за материјално значајни, може да доведе до влијание од големи размери врз одлучувањето на акционерите, менаџментот и другите корисници на информациите. Практично, доколку нема некои значителни упатства за прелиминарна оценка на материјалноста ревизорите се служат со квантитативни и квалитативни критериуми извлечени од нивното долгогодишно искуство во работењето.

Значајноста, според Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди се дефинира на следниот начин: Информацијата е значајна доколку нејзиното изоставување или погрешно прикажување може да доведе до влијание врз економските одлуки на корисниците, донесени врз основа на финансиските извештаи. Значајноста зависи од големината на ставката или грешката проценета во околностите типични за нејзиното изоставување или погрешно прикажување. Така, значајноста претставува повеќе праг или гранична точка, отколку примарна квалитативна карактеристика што информацијата мора да ја поседува како корисна.³¹

³¹Значајност во ревизијата, точка 2, Службен весник на РМ бр.51 од 1998 година.

Кога ревизорот ја планира ревизијата тој утврдува прифатливо ниво на значајност за откривање на погрешни прикажувања. Материјално значење преставува праг или точка на разграничувањето, а не примарна квалитативна карактеристика што информацијата мора да ја има за да биде корисна.³²

Пример за тоа би било неправилно пропишување на сметководствената политика која може да го наведе корисникот на погрешно мислење. Значајноста може да биде под влијание на правни и регулативни барања во врска со поединечни салда на сметки и нивните односи.

Во концептот за дефинирање на материјалноста постојат неколку фази:³³

- Одредување прелиминарна оценка во врска со материјалноста;
- Алоцирање на прелиминарната оценка на салдата од сметките;
- Утврдување на пропустите при презентирањето и споредувањето на нивниот вкупен износ со прелиминарно утврденото ниво на материјалност.

Првите две фази се одвиваат во планирањето на ревизорот, додека третата фаза се спроведува при комплетирањето на ревизорските активности.

2.1.1 Примена на материјалноста

Материјалноста се пресметува во фазата на планирање кај сите ревизии. Таа пресметка треба да биде заснована на искуство и расудување.

МСР 320 Материјалност во ревизијата укажува дека материјалноста треба да биде разгледана кога:

- Ја определува природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки;
- Го оценува ефектот од погрешни прикажувања.³⁴

³² МСР, Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на РМ, Скопје, 1998 год., стр.129.

³³ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 254

³⁴ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009



Слика бр. 2 – Начин на примена на материјалноста³⁵

Материјалноста се разгледува уште во фазата на планирање на ревизијата и треба да биде заснована на најверодостојни финансиски информации и да им помогне на ревизорите да одлучат:

- Кои ставки и во колкав обем да бидат предмет на анализа;
- Кое ниво на грешки ќе им го менува мислењето;
- Дали и кои техники да се користат при избор на примерок.

Ова треба да му помогне на ревизорот за намалување на ревизорскиот ризик и вредноста на грешките да биде собрана на крајот на ревизијата, што покажува дека ризикот и материјалноста се тесно поврзани бидејќи, многу засегнати страни се заинтересирани за профитабилноста на ентитетот.

³⁵ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 110

Материјалноста се става во однос со нивото на дејствувањето. Доколку деловното работење на ентитетот расте, нивото на материјалност исто така ќе расте. Материјалноста како квалитативни има и квантитативни аспекти.

Околностите кои се поврзани со некои погрешни прикажувања можат да предизвикаат самиот ревизор да ги оцени како материјални, без оглед на тоа што се наоѓаат под нивото на материјалноста. Меѓутоа и покрај фактот што не е практично да се формираат ревизорските постапки за идентификување на погрешните прикажувања кои можат да бидат материјални, и токму поради нивната природа ревизорот ги зема во предвид, и тоа не само големината туку ја зема во предвид и природата на некорегираните погрешни прикажувања, како и во одредени услови за нивно појавување, кога го оценува нивниот целосен ефект врз финансиските извештаи.³⁶

Толерантна грешка преставува гранична грешка која што ревизорот ќе ја прифати. Обично кога е поставена на ниво на планирана материјалност, се намалува за половина од планираното за да се земе во предвид ризикот од користење метода на примерок. Нивото на материјалност треба да се контролира и може да се бара да се направат некои измени, доколку:

- Извештаите ако се променети поради некоја материјална грешка и севкупната материјалност се менува;
- Екстерни фактори донесат промени во оценките на инхерентниот ризик;
- Грешки откриени при процесот на тестирањето.

2.2 Концепт на ревизорски ризик

Ревизорскиот ризик претставува ризик на ревизорот дека ќе даде несоодветно и неправилно мислење за испитуваните извештаи на ентитетот за кој е ангажиран. Ревизорот обично пристапува кон ревизија засновано на ризик и го врши тестирањето на најризични салда и класи на трансакции во финансиските извештаи.

³⁶ МСР Оценка на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата, точка A16

Во пристапот ревизија заснован на ризик, ревизорите прават анализи на ризиците од работењето на клиентот, сите трансакции и системи кои можат да водат кон погрешни прикажувања и тие го насочуваат тестирањето и анализата кон ризични точки. Тие не трошат време и не се задржуваат на рутински трансакции. Ревизорскиот ризик се состои од два елементи:

- Ризик од материјално погрешно прикажување;
- Ризик од пропуштање на ревизорот да открие материјални погрешни прикажувања.

Едниот елемент зависи од ентитетот, тоа е ризикот од материјални погрешни прикажувања, додека другиот елемент зависи од ревизорот дека тој нема да ги открие материјалните погрешни прикажувања во финансиските извештаи.

2.2.1 Ризик од материјално погрешно прикажување

Овој вид ризик се состои од две компоненти: инхерентен и контролен ризик.

2.2.1.1 Инхерентен ризик

Овој вид на ризик претставува изложеност на некое тврдење на погрешно прикажување претпоставувајќи дека немало доволно интерни контроли од страна на ентитетот коишто материјални погрешни прикажувања можат да бидат поединечни или собрани повеќе погрешни прикажувања. Тврдења во финансиските извештаи од страна на менаџерите се:³⁷

- Постоење;
- Случување;
- Права и обврски;
- Комплетност;

³⁷ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 105

- Точност;
- Мерење и вреднување;
- Временски пресек;
- Класификација и разбирање.

Инхерентниот ризик е ризикот за ревизорот дека ставките ќе содржат материјални погрешни прикажувања заради карактеристиките на самите ставки. Затоа ревизорите треба да го искористат нивното професионално знаење и расудување за да го откријат овој ризик. Доколку ревизорот ја нема таа способност, инхерентниот ризик ќе биде на високо ниво.

Овој ризик претставува чувствителност на некое салдо на сметка или група на трансакции во однос на прикажување на погрешен исказ кој што може да биде од големо значење, или пак со погрешно внесување на други салда или групи, нема да може да се анализираат карактеристиките на неизбежниот ризик.³⁸

Врз проценката на инхерентниот ризик влијаат повеќе фактори:³⁹

- Фактори на управата;
- Фактори на дејноста;
- Фактори на ревизијата.

2.2.1.1.1 Фактори на управата

Ризикот дека финансиските извештаи содржат материјални грешки ќе биде поголем доколку во претпријатието едно лице одлучува, бидејќи нема кој да го провери. Поради тоа може да дојде до непочитување на контролните постапки. И обратно доколку се проверуваат значајните финансиски одлуки, ризикот дека ќе има материјални грешки е помал.

³⁸ Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Р.М. Меѓународни стандарди за ревизија, превод од англиски јазик, Скопје, 1998 година, стр. 135

³⁹ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 259.

Доколку промената на управата е честа, тоа значи дека има поголем ризик бидејќи некои членови на управата би се откажале од некои одлуки, отколку да продолжат со управувањето и да направат престап. Ако има значителна флукуација во сметководствениот оддел, треба да се зголеми проценката на инхерентниот ризик. Исто така, доколку управата има непримен и агресивен став или пак неговата репутација е мала во стопанското опкружување, тогаш се зголемува инхерентниот ризик. Негативни импликации на ревизорот му пројавуваат и избегнувањата на управата да одговара на ревизорските прашања или пак нивните чести несогласувања.

2.2.1.1.2 Фактори на дејноста

Доколку одлучувањето во организацијата е децентрализирано без надзор се зголемува инхерентниот ризик. Фактор што го намалува тој ризик е адекватен надзор и контрола на работењето.

Доколку дејноста има голема стапка на промени или е во рецесија со многу стопански банкротите е подложна на висок степен инхерентен ризик бидејќи се наоѓа во нестабилно опкружување. На пример, на резултатите на финансиските институции големо влијание имат каматните стапки и нивните флукуации.

Раководството кое што се соочува со тие проблеми може да доведе до објавување на неточни финансиски извештаи. Колку претпријатието е поуспешно за разлика од другите, понатаму, колкава е стапката на промени и колку е поздрава дејноста во целина се информации кои што ќе му помогнат на ревизорот да го процени инхерентниот ризик.

2.2.1.1.3 Фактори на ревизијата

Во последно време откако работењето е променето сметководствените ставки како на пример, премиски договори, фјучерси, опции, термински договори и сл. стануваат посложени и при тоа се зголемува ризикот од појава на значајни грешки.

На пример, признавањето на добивката од долгорочните договори или пак на проценка на имотот се само примери на деловни настани што можат да предизвикаат контрадикторни изјави на менаџментот и ревизорот. Ќе се процени високо ниво на инherentен ризик доколку во ревизијата на еден ентитет во претходните периоди се откриени големи грешки.

Или пак, доколку комитентот е нов и има ревизија за прв пат или пак претходниот ревизор нема доволно податоци, инherentниот ризик ќе го постави на високо ниво. Исто така како фактор на ревизијата се смета и искуството на вработените во сметководствениот оддел. Доколку се неискусни или неуредно ја извршуваат работата, инherentниот ризик ќе биде висок.

2.2.1.2 Контролен ризик

Контролен ризик е ризикот дека материјално погрешно прикажување кое би можело да се случи во некое тврдење и кое би можело да биде материјално, поединечно или собрано со други погрешни прикажувања, нема да биде спречено или откриено и коригирано навреме од интерната контрола на ентитетот.⁴⁰

2.2.2 Ризик од пропуштање на ревизорот да открие материјални погрешни прикажувања

Задача на ревизорот е да ја оцени соодветноста на сметководствените системи и да ги идентификува ризиците од материјални погрешни прикажувања. Соодветноста на системите, всушност, значи ревизорот да ги оцени политиките и постапките.

Ревизорите најпрво ја оценуваат соодветноста на сметководствениот систем, потоа ги идентификуваат типовите погрешни прикажувања кои може да ги содржат сметките, односно класите на трансакции, според тоа ги разгледуваат факторите кои влијаат на ризикот од материјално погрешно прикажување, па

⁴⁰Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 106

консеквентно на тоа формираат ревизорски постапки. Оценката на контролите во ентитетот ќе има влијание на таа проценка на ризик.

Некои контролни постапки можат да се поврзани со одредено тврдење во финансиските извештаи како што е контролата над пописот поврзан со тврдењето и фактичкото постоење на залихите. Додека ризикот кој доаѓа од слабото контролно опкружување нема да биде веројатно да се ограничи на конкретно тврдење во финансиските извештаи, односно контролниот ризик ќе биде толку висок што вкупниот ризик нема да се намали на прифатливо ниво.

Некаде суштинските постапки самите не се доволни да упатат на појавениот ризик, а таму каде што има вакви ризици задача на ревизорот е преку тестирање на самите контроли да го оцени обликот на контролите. Ваков случај најмногу може да се појави кај системи кои се висококомпјутеризирани без голема мануелна интервенција.

Ризикот дека ревизорот нема да успее да увиди некое погрешно прикажување се нарекува ризик од неоткривање. Ризик од неоткривање е ризик на ревизорот дека преку направените ревизорски постапки тој нема да открие материјално погрешно прикажување за исказ на менаџментот кое може да биде материјално поединечно или собрано и со други погрешни прикажувања. Доколку ризикот е премногу висок за да се толерира, ревизорот може да спроведе повеќе постапки за да ја намали оваа компонента на ревизорски ризик, а со тоа следствено и на ревизорскиот ризик во целина, бидејќи врз овој ризик ревизорот има одреден степен на контрола.

МСР 200 Цел и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи, укажува дека ревизорот треба да ја планира и извршува ревизијата за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво што е

конзистентно со целта на ревизијата а тоа дава разумно уверување за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи.⁴¹

Ризикот од неоткривање содржи два ризици: ризик од користење примерок и ризик кој не се однесува на користењето примерок.

Првиот вид ризик упатува на тоа дека ревизорот не ги испитува целосно сметководствените ставки. Бидејќи тој испитува примерок, односно еден дел од статистичката маса, можно е избраниот примерок да не биде репрезентативен и тоа може да доведе до погрешен заклучок околу точноста на ставките и класите трансакции.

Вториот вид ризик се појавува кога ревизорот не користи соодветна ревизорска постапка или кога не може правилно да го толкува ревизорскиот резултат. Тој ризик може да постои дури кога стопроцентно се испитува статистичката маса.

Степенот на ризик од неоткривање има директна корелација со ревизорските постапки за суштински проверки.

2.2.3 Управување со ревизорски ризик

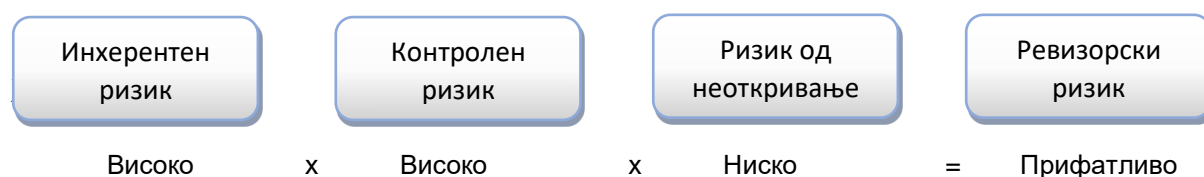
Ревизорите настојуваат нивниот вкупен ризик да биде на најоптимално прифатливо ниво. Доколку тие изразат нереално мислење, можноста да бидат оптужени ќе биде на високо ниво, па тогаш подобро за ревизорот би било да го откаже ревизорскиот ангажман. Уште пред да прифатат ангажман, тие испитуваат колку е ризичен новиот клиент и доколку проценат дека е многу ризичен, тие можат да не го прифатат ангажманот. Од нив ќе се бара за секоја поединечна ревизија да управуваат одделно со ризикот.

⁴¹Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 106

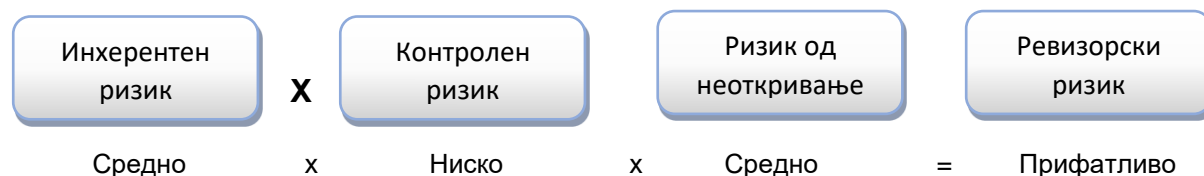
Ревизорите, рековме, дека не можат да влијаат на инхерентниот и контролниот ризик бидејќи тие ризици се поврзани со ентитетот и ревизорот не може да влијае на промената на овој вид ризици.

Затоа тој управува со целокупниот ризик преку ризикот од неоткривање, кој е единствена компонента над која ревизорот има контрола. Колку повеќе ревизорите имаат искуство толку и ризикот од неоткривање станува понизок, меѓутоа не може целосно да се отстрани поради инхерентниот ризик. Ова може да се претстави со математичка равенка.⁴²

Пример бр.1



Пример бр.2



Слика бр. 3 – Примери за прифатливи ревизорски ризици

Погрешното презентирање што е откриено при суштинските постапки ќе доведе до промена во претходната проценка на контролниот ризик. Доколку проценката на инхерентниот и контролниот ризик е висока, ревизорот треба да стекне повеќе ревизорски докази при извршување на суштинските постапки.

⁴²Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 107

Важно е да се разбере дека не постои стандард во нивото на ревизорски ризик кој би се сметал за прифатлив за ревизорот поради диферентноста на дејноста во која функционира ентитетот. Тоа е ревизорско расудување и ќе варира од еден ентитет до друг и од една ревизија на еден ентитет до друга ревизија на истиот тој ентитет. Независно од нивото на ризик, ревизорските фирми ќе вршат ревизија со доволен квалитет и со високи провизии за високите ризици.

2.3 Концепт на ревизорски доказ

Целта на ревизијата знаеме дека е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење во врска со тоа дали финансиските извештаи се во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување и во сите нејзини материјални аспекти. Па затоа во овој дел, предмет на анализа ќе бидат ревизорските докази кој ги собира ревизорот за да му помогнат да изрази мислење за финансиските извештаи.

2.3.1 Поим и значење на ревизорските докази

Ревизорски докази се информации кои ги прибавуваат ревизорите во донесувањето заклучоци на кој е заснован ревизорскиот извештај.⁴³

Ревизорот, во согласност со меѓународните стандарди за ревизија, очекувањата на интерните и екстерните корисници, како и искуствата од практиката му дават за обврска да ја спроведува ревизијата со крајна цел да обезбеди објективно и независно мислење за ревидираните финансиски извештаи со високо ниво на сигурност, доказ – дека финансиските извештаи не содржат во голем обем погрешни значајни прикажувања.

⁴³ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРПМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 142

Собраните ревизорски докази го засноваат ревизорското мислење на ревизорот прикажано во ревизорскиот извештај. Ревизорскиот доказ ги опфаќа документите и сметководствените евиденции врз кои што се сработени и изготвени финансиските извештаи. Тој доказ мора да ги содржи двата принципи: **доволен** и **соодветен**. Доволен и соодветен ревизорски доказен материјал ревизорот добива преку повеќе различни техники и на тој начин обезбедува разумна основа за давање мислење во врска со финансиските извештаи.⁴⁴

2.3.2 Видови ревизорски докази

Ревизорот има на располагање осум вида на докази како потпора во остварувањето на дадените цели на ревизијата, а тоа се:

1. Физички докази;
2. Математички докази;
3. Вербални (усни) докази;
4. Електронски докази;
5. Документирани докази;
6. Конфирмативни докази;
7. Писмени искази;
8. Аналитички докази.⁴⁵

2.3.2.1 Физички докази

Физичко испитување е кога ревизорот што ја спроведува ревизијата, всушност, го гледа и потврдува постоењето на средството. Честопати, физички преглед не е достапен, едноставно заради природата на ревизијата. На пример,

⁴⁴Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 267.

⁴⁵Димитрова, Јанка, магистерски труд: „Теоретско методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементацијата на фундаменталните концепти на ревизијата“, 2005.

ако ревизорот ги потврди трошоците за плати, тој не може реално и физички да гледа како некој работи за време на часовите за кои ќе биде платен.

Меѓутоа, при тестирање на физички средства, како што се залихи или опрема, физичкиот инвентар често е најкорисен доказ. Со одење во магацин заради потврдување на сметките за инвентар со броење на залихите или потврдување на постоењето на средства со тоа што лично го гледа, ревизорот добива силни докази преку физички преглед.

2.3.2.2 Вербални докази

Усните докази се собираат за време на првичните и последователните истраги за вработените и управувањето со клиентот. Меѓутоа, напоменуваме дека тие не се толку релевантни како што се документираните докази.

2.3.2.3 Математички докази

Математичките докази се ревизорски докази кои се засновани врз база на рекомбинација на доставените бројки на клиентот и други сметководствени податоци (списанија и книги). Тоа е доказ со кој се утврдува факт или заклучок со сета сигурност.

2.3.2.4 Електронски докази

Клучните прашања што ревизорот може да ги разгледа заради разликите помеѓу традиционалните документираните и електронски докази вклучуваат:

- Електронски информации како компетентен доказ. Се осврнува на опсегот на процедурите потребни за да се обезбеди компетентност на доказите.
- Презентација на електронски докази. Упатува на потребата ревизорот да разбере како се извлечени електронските докази од системот за информации.
- Конкурвенција на алатки што се користат за пристап до електронски докази.

- Дефиниција на грешка. Станува збор за фактот дека потенцијалните грешки може да се движат од грешки во преносот на податоци до намерна манипулација со податоци.
- Вградена или имплицитна контрола на ефикасноста. Да се прави разлика помеѓу двете, велејќи дека вградената контрола на перформансите се занимава со неочекувани промени во податоците, додека имплицитаната контрола на работењето се занимава со очекуваните промени на податоците.
- Пристап до докази. Укажува дека ограничениот пристап до или задржување на електронски докази може да бара од ревизорот неколку пати да избере примероци во текот на периодот на ревизија, а не само во текот на годината.

2.3.2.5 Конфирмативни докази

Конфирмативни докази се докази за потврдување на салда. Постојат два вида барања на конфирмации кои се користат во праксата. Тие се:

- **Позитивна конфирмација** е барање до трето лице да одговори на барањето, без разлика на тоа дали информацијата е точна или не.
- **Негативна конфирмација** е барање на одговор само доколку бараната информација не е точна.

Конфирмацијата може да биде позитивна или негативна. Позитивна е кога ревизорот бара да се потврди точноста на салдото или да се изјасни каде нема согласувања, додека пак негативната бара да се одговори само до колку не се согласува со износот на кој што е наведен.

Почесто, општоприфатена е позитивната метода наспроти негативната метода која може да се користи само доколку клиентот има добри внатрешни контроли со голем број сметки, но мали износи.

Ревизорот за да се заштити од ризикот на измама и манипулација мора самиот да има контрола во поглед на подготвување и испраќање на писмото. Одговорот се испраќа во однапред адресирано плико на ревизорот потпишано и со приложена копија од извештајот.

Овластување од клиентот

Конфирмацијата, всушност, е дејство на клиентот кој може да даде овластувања на трети страни да обелоденат информации. МСР образложува дека кога менаџментот бара од ревизорот тој да не бара конфирмации за салда, ревизорот треба да увиди дали има основа тоа барање и доколку се согласи да не бара екстерно конфирмирање за определената сметка, туку да примени некои други постапки за истата таа сметка. Доколку ревизорот не го прифати тоа барање и е спречен да ја спроведе конфирмацијата тоа го ограничува неговото влијание врз ревизорскиот извештај.

Избор на примерок

Ревизорот избира примерок на побарувања на купувачи и треба да ги контактира купувачите само од тој примерок. Кога се формира примерок треба особено внимание да се посвети на стари ненаплатени сметки, сметки со плаќање во заокружени износи, отпишани салда. Но исто така значајни се сметките и со исчислено 0 салдо и со салда наплатени до датум за наплата.

Консеквентни постапки

Ревизорите продолжуваат со постапката доколку купувачот не се согласува или кога купувачот не одговара. Тие ќе спроведаат активности за побарувањата кои имаат неусогласено салдо или пак не му е одговорено при позитивната конфирмација. Во тој случај, купувачот треба да ги идентификува износите кои ги спори. Доколку е пропуштено да се одговори ревизорот треба да испрати второ барање.

Оценка и заклучоци

Сите несогласувања во салдата и неодговорените барања мора последователно да се третираат и да се оцени нивниот ефект. Разликите што се појавуваат можат да упатат на тоа дека се потребни дополнителни активности за тоа дали ќе се бара усогласување.

2.3.2.6 Писмени докази

Писмените репрезентации се изјави дадени од раководството на клиентот, со кои се потврдуваат одредени теми или се докажани докази за ревизија.

Овие репрезентации се потребни од страна на ревизорот како доказ во ангажманот за ревизија, бидејќи раководството ги признава своите одговорности во одредени области и потврдува за одредени теми. Овие репрезентации се наменети да бидат придружни докази, така што тие имаат за цел да ги потврдат другите ревизорски докази, односно ревизорот не треба да се потпира само на писмени претстави.

Ревизорот го собира официјалниот список на репрезентации и го доставува до клиентот за потпис, или од раководството или од оние што се одговорни за управување.

2.3.2.7 Документирани докази

Еден од најчестите видови докази што ревизорите го користат е документацијата. Документацијата вклучува некаков пишан или сликан документ - како што е фактура, слика, политика, меморандум, итн. - кои адреси се аспект на тестирањето на ревизијата. Документацијата најчесто се користи затоа што е посигурна од вербалните потврди или интервјуа и е исто така достапна.

Ревизорската документација е многу важна за ревизијата, особено во областите на контрола на квалитетот. Следното е клучна информација што треба да ја има во ревизорската документација:

1. Природата на информациите или податоците што се подготвуваат или документираат;
2. Време, вклучувајќи го периодот на ревизија што го опфаќа;
3. Име на ревизорот кој подготвува работни документи за ревизија;
4. Обемот на извршените ревизорски процедури за усогласеност со МСР и важечките законски и регулаторни барања.

Доказите што ревизорот ги стекнал, процедурите што ги користи за тестирање и резултатот од тестирањето треба правилно и јасно да ги документира во работните документи. Ова е да се осигури дека прегледувачот може лесно да изврши преглед на квалитетот и да докаже дека релевантните стандарди ги спроведуваат.

За време на ревизијата, ревизорот може да најде значајна материја поврзана со финансиските извештаи, нивната етика, како и нивниот процес. Ревизорот треба јасно да ги документира овие работи. Некои тестови или земање мостри бараат ревизорот да го користи своето професионално расудување и неговата важност да ги документира овие пресуди.

2.3.2.8 Аналитички докази

Аналитичките докази произлегуваат од процесот на анализа и верификација. Тие се засновани од различен тип на пресметки; компарација со пропишани стандарди, закони, прописи и претходни активности; како и од самата логика на размислување на ревизорот.

Аналитичките процедури се еден вид докази користени за време на ревизијата. Овие процедури можат да укажат на можни проблеми со финансиската евиденција на клиентот, за кои потоа мора да ги испита потемелно. Аналитичките процедури вклучуваат споредување различни групи финансиски и оперативни информации, за да се види дали историските односи продолжуваат напред во периодот што се разгледува. Во повеќето случаи, овие односи треба да

останат доследни со текот на времето. Ако не, може да значи дека финансиските записи на клиентот се неточни, можеби поради грешки или измама за известување.

Примери за аналитички процедури се следниве:

- Споредете ги деновите на продажната цена на денарот со износот за претходните години. Овој однос помеѓу побарувањата и продажбата треба да остане ист со текот на времето, освен ако не се направат промени во базата на клиенти, кредитната политика на организацијата или неговите практики за наплата. Ова е форма на анализа на односот.
- Прегледајте го тековниот сооднос во текот на неколку периоди на известување. Оваа споредба на тековните средства со тековните обврски треба да биде иста со текот на времето, освен доколку субјектот не ги промени своите полиси поврзани со побарувањата, пописите или сметките што се плаќаат. Ова е форма на анализа на односот.
- Споредете ги завршните состојби во сметката за трошок за надомест за неколку години. Оваа сума треба да порасне некаде со инфлацијата. Ова е форма на анализа на трендовите.
- Испитајте тренд-линија на трошоци за лоши долгови. Оваа сума треба да варира во однос на продажбата. Ако не, раководството не може правилно да ги препознава лошите долгови навремено. Ова е форма на анализа на трендовите.
- Помножете го бројот на вработени според просечна плата за да се процени вкупниот годишен надоместок, а потоа споредете го резултатот со реалниот вкупен трошок за компензација за периодот. Клиентот мора да објасни какви било материјални разлики од оваа сума, како што се плаќање бонуси или отсуство на вработените без плати. Ова е форма на тест за разумност.

Кога резултатите од овие постапки се значително различни од очекувањата, ревизорот треба да дискутира за нив со раководството. Потребна е одредена количина на скептицизам кога се разгледува оваа дискусија, бидејќи раководството можеби не сака да троши време за детално објаснување или може

да крие измамничко однесување. Одговорите на раководството треба да бидат документирани и можат да бидат значајни како основи за спроведување на истата анализа во следната година. Од ревизорите се бара да се вклучат во аналитички процедури како дел од ангажманот за ревизија.

2.3.3 Карактеристики на ревизорските докази

Веродостојноста на ревизорските докази е под влијание на нивниот извор и нивната природа. МСР 500 Ревизорски докази бара ревизорите да прибавуваат достатни, соодветни ревизорски докази за да бидат во состојба да извлекуваат разумни заклучоци на кој ќе го засноваат ревизорското мислење. Достатноста и соодветноста се меѓусебно поврзани и се однесуваат на двете, тестовите на контрола и суштинските постапки.

- **Достатноста е мерка за квантитет на ревизорските докази.**
- **Соодветноста е мерка за квалитет или веродостојност на ревизорските докази.**⁴⁶

2.3.4 Нивоа на доверливост кај ревизорските докази

Постојат три групи докази кои ги објаснуваме во продолжение.

- **Докази кои произлегуваат од ревизорите** се најверодостоен вид на доказ бидејќи не се под влијание на менаџментот, туку ревизорот сам ги прибавува.

Примери:

- Физичка инспекција и набљудување – собирање докази при физички попис на залихи;
- Повторна пресметка на вкупни салда, на пример, вкупната вредност на залихите;

⁴⁶Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 143

- Аналитички постапки, пресметување финансиски показатели и споредување трендови, со цел испитување на различни девијации.
- **Докази кои ги создаваат трети страни** се исто така веродостојни за разлика од менаџментот, но само ако се од независни извори, а тоа значи третите страни да не се зависни од менаџментот и да не може менаџментот да ги прикрива и манипулира, да влијае на нив. Како на пример, да не сака одговорите на конфирмации да му бидат испратени на ревизорот, туку нему. Примери:
 - Извештаи од експерти, на пример правно мислење, вреднување недвижност. Во овој случај, ревизорите ги гледаат квалификациите на експертите и нивната независност;
 - Документи во сопственост на ентитетот издадени од трети страни, на пример фактури, ценовници. Тие се помалку веродостојни за разлика од конфирмациите кои стигаат директно;
 - Самите конфирмации на побарувања од купувачи, обврски кон добавувачи и конфирмации со банката.
- **Докази кои произлегуваат од менаџментот.** Ревизорот не треба да се осврнува само на доказите кој ги прибавил менаџментот на ентитетот како што тоа може да го направи на оние докази создадени од екстерни страни. Но и покрај тоа, неопходно е да ги земе предвид и таквите видови докази. Ревизорите ќе го користат претходното искуство за да ја проценат веродостојноста на клиентот и доказите кои произлегуваат од нив како и ќе користат расудување за материјалноста на ставката која се разгледува. Примери:
 - Усни докази на менаџментот за некои невообичаени флуктуации во резултатите и на нив ограничено ќе се потпрат ревизорите;
 - Информации во врска со системот на интерна контрола, ревизорите имаат за задача да видат дали овие информации се точни;
 - Покрепувачки документи и сметководствена евиденција подготвени од страна на ентитетот. Ревизорите ги испитуваат тие евиденции за да се зголеми квалитетот на овие докази.

2.3.5 Фактори што ја детерминираат компетентноста на ревизорските докази

Како што рековме компетентноста на доказот ја изразува неговата вистинитост и уверливост. Релевантноста и веродостојноста се исто така услови кои мора да ги исполни еден ревизорски доказ, за да влијае врз одредувањето дали ревизорот да го прифати или да го одбие при формирањето независно мислење.

Релевантноста и веродостојноста може да се согледаат од потврдувањето од страна на клиентот на компанијата. Имено, тоа се гледа од потврдата на салдата на побарувањата од купувачите. Тоа претставува писмено барање од купувачите на клиентот за информирање на ревизорот за нивната евиденција во обврските за плаќање и побарувањата, со цел да се открие дали постои разлика во евиденцијата на двете страни и истата да се корегира за износот што отстапува. Оваа потврда се враќа потпишана од страна на купувачот и со ова се врши проверка на евиденцијата на клиентот што подлежи на ревизија. Но, таа потврда сепак не ја прикажува наплатливоста и комплетноста за правата и обврските меѓу двете страни.

Исто така, физичкиот увид и попис на залихите претставува доказ за ревизорот, меѓутоа не секогаш вредувањето на истите е исправно и не секогаш е во сопственост на клиентот. Затоа, ревизорските докази мора да бидат веродостојни. Веродостојноста е квалитет на информациите коишто обезбедуваат доказ дека таа информација не содржи грешки и дека верно го одразува она што треба да го претставува. Синоними за веродостојноста се зависноста и уверливоста. Фактори што ја определуваат компетентноста на доказите се:

- Изворот од каде што доказот е добиен;
- Компетентноста на оној што го обезбедува доказот;
- Структурата на системот на интерна контрола;
- Објективноста на прибавениот доказ;
- Времето на прибавување на доказот;
- Расположливоста и трошоците за прибавување докази.

2.3.5.1 Извор на прибавените докази

Менаџментот, е познато дека настојува да прикаже поубава слика за компанијата, па оттука внатрешните извори се помалку релевантни од надворешните. Со потврдата на салдата на побарувањата од надворешни извори ревизорот го поткрепува своето мислење со поверодостојна информација отколку ако само се потпира на информации од финансиските извештаи на клиентот.

2.3.5.2 Компетентност на давателот на доказите

Не секој, кога станува збор за голема компанија, има јасен увид во сè што се случува во неа. Имено, правникот во компанијата има многу повеќе релевантни информации, на пример, за некој судски спор, отколку што за тоа е запознаен член на одбор на директори. Во врска со залихите, информации треба да се бараат од одделот за управување со залихи. Консеквентно на тоа, не значи дека повисоките органи во компанијата имаат поверодостојни информации од пониските нивоа во организациската структура.

2.3.5.3 Структура на системот на интерна контрола

Доколку ревизорот врши ревизија врз основа на системот на интерна контрола, тој не смее да се потрпе на истиот без дополнителна проверка на политиката и постапките на системот, и да постои увереност дека системот правилно функционира и во пракса.

2.3.5.4 Објективност на доказите

Доказите што се собрани од страна на ревизорот директно од него (при пописот, увид во деловните книги) во основа се многу поверодостојни отколку доказите засновани на туѓи мислења, на пример, адвокати, вештаци, финансиски директор и сл.

2.3.5.5 Времето за собирање докази

Ова е важно за сметките што имаат поголема динамика на промени. Доказите собрани на крајот на деловната година се покомпетентни во однос на доказите собрани на друг датум. Билансот на успех што се прави на крајот на деловната година е многу покомпетентен и релевантен од билансот на успех изготвен на некој пресек во годината, бидејќи ги има сумарните информации за

цела деловна година, отколку тоа ако се направи три месеци пред крајот на годината.

2.3.5.6 Расположливост и трошоци за прибавување докази

Сите ревизорски докази со себе понесуваат и одредени трошоци, па оттука ревизорот има задача да направи баланс меѓу трошоците и корисноста што произлегува од доказите при процесот на прибирање ревизорски докази. Посакуваната форма на докази може да не биде изводлива доколку ревизорот биде ангажиран да врши ревизија некое време по завршетокот на деловната година со тоа што не присуствувал на пописот на залихите, или пак потврдувањето на салдата на сметките би можело да го одложи завршувањето на процесот на ревизијата.

2.3.6 Адекватност или доволност на ревизорските докази

Адекватноста, односно доволноста на ревизорскиот доказ има материјално значење при утврдувањето кој обем на докази е доволен да се прибави и неопходен за да може ревизорот да констатира независно мислење. Тука важи едно правило дека, колку што е поголем износот за кој ревизорот смета дека е од материјално значење, толку поголем е и обемот на доказите што тој треба да ги собере, па со тоа колку е поголем обемот на прибавени докази, помал е ризикот за неточни искази во билансот.

Доволноста во голема мера зависи од пристапот на ревизорот при прибавувањето на доказите, но и од вештината и способноста истите објективно да ги измери; значи ревизорот може некоја постапка да ја изврши зависно од неговата професионална проценка. На пример, ако станува збор за клиент со една благајна, тогаш ревизорот треба да донесе одлука дали ќе прави попис на истата. Фактички, адекватноста претставува однос меѓу значајноста и ревизорскиот ризик спрема некое констатирање од страна на менаџментот.

2.3.7 Корелативна поврзаност меѓу веродостојноста на ревизорскиот доказ и местото од каде што е добиен ревизорскиот доказ

Ревизорските докази треба да бидат **достатни** и **соодветни** за да може ревизорот да изгради основа за ревизорските заклучоци. Тие докази треба да бидат релевантни на таквите заклучоци и веродостојно да му помогнат при расудувањето на ревизорот дека доказите се правилно интерпретирани и точни заклучоци се констатирани од нив.

Значи, писмените докази повеќе се преферираат од усните; независни докази од надвор наместо докази од внатре; докази од страна на ревизорот се поверодостојни за разлика од оние од други извори.

Квантитетот и квалитетот на ревизорските докази се под влијание на нивото на ризик. Ако доказите се со висок квалитет на ревизорот ќе му притреба помалку ревизорски доказ, обратно е ако доказот е со послаб квалитет, тогаш ќе му треба повеќе ревизорски докази. Ревизорот преку компјутерски техники може да прибави ревизорски докази за точноста и комплетноста на информациите.

КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДОКАЗИТЕ	
Екстерни	Екстерните извори се поверодостојни отколку од интерните извори во самиот ентитет;
Од ревизорот	Оние докази што ревизорот сам ги прибавува се поверодостојни отколку од оние што ги собира индиректно;
Оригинални документи	Фотокопиите од документи не се веродостојни како што се оригиналните документи;
Писмена форма	Усните изјави не се сметаат за веродостојни докази како што тоа се документите во пишана форма.

Слика бр. 4 – Квалитативни карактеристики на доказите

2.4 Корелативна поврзаност помеѓу фундаменталните концепти во ревизијата

Откако ги разгледавме трите фундаментални концепти во ревизијата видовме дека ревизорот најпрво го утврдува степенот на материјалност, го оценува ревизорскиот ризик и финално врз основа на тоа да го определи потребниот ревизорски доказ кој што ќе биде достатен и соодветен.

При донесувањето на своето мислење, доколку инхерентниот ризик е висок што значи ревизорот дека се сомнева во презентирањето на финансиската состојба од страна на менаџментот, не може да се потпре само на интерните докази. Кога контролниот ризик е на високо ниво, значи дека и бројот на намерни грешки и манипулации е голем, па заради тоа степенот на материјалност треба да биде намален. Слабата интерна контрола ја намалува точноста на внатрешните документи и упатува на тоа дека ревизорот треба повеќе да се потпре на екстерните докази.

Една варијанта на управување со ризикот е кога ревизорот ќе прифати висок ревизорски ризик поради мал ризик од погрешно презентирани информации во финансиските извештаи и ефективен систем на интерна контрола.

Кога има низок контролен и инхерентен ризик, ревизорот ќе си дозволи повисоко ниво на ризик од неоткривање, па според тоа ќе се намали и обемот на ревизорскиот доказ.

Трета варијанта е кога висок инхерентен ризик во неефикасна интерна контрола ќе доведе до прифаќање ниско ниво ревизорски ризик и ризик на неоткривање што ќе доведе до зголемување на обемот на ревизорските докази. Овие три концепти на ревизијата му налагаат на ревизорот да ги балансира за да се остварат најдобри резултати.

Доколку материјалноста се одржи на едно константно ниво и се намали обемот на ревизорски докази, ревизорскиот ризик ќе се зголеми. Да констатираме дека се можни три опции кои може да ги примени ревизорот:

- Да го зголеми нивото на материјалност со задржување на ревизорските докази на константно ниво;
- Да го зголеми обемот на ревизорски докази со задржување на материјалноста на константно ниво;
- Да направи компромис меѓу двата концепта, со незначително зголемување и на обемот на ревизорски докази и на нивото на материјалност.

Ревизорот треба да ја избере онаа варијанта што ќе му даде најоптимална комбинација што крајниот ефект ќе доведе до најмал ревизорски ризик, најмал обем доказен материјал и најмали материјално значајни пропусти при давањето на ревизорско мислење.

ГЛАВА 3. ОБЕЗБЕДУВАЊЕ ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ КАКО ОСНОВА ЗА РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ

Ревизорите треба да добијат доволно соодветни ревизорски докази. Ревизорските докази се добиени од ревизорот како резултат на ревизорската постапка, на пример, ставки на пописот при броењето на залихите, изводот од банка, работен документ кој покажува пресметка на амортизација и фактура за продажба. Во оваа глава која е суштинска за овој магистерски труд, ќе се обработуваат следните прашања:

- Од каде доаѓа потребата за ревизорски доказ?
- Како се креира ревизорски план?
- Како се класифицираат постапките за ревизија?
- Кои се суштински постапки (ревизорски постапки за обезбедување достатен и соодветен ревизорски доказ)?
- Како може да се комбинираат ревизорските тестови?
- Со кои методи се служи ревизорот при собирањето ревизорски докази?
- Како се прибавуваат ревизорски докази во врска со неизвесни настани?
- Како се вреднуваат резултатите од ревизорските постапки?

3.1 Потреба за ревизорски доказ

Ревизорите треба да соберат достатен и соодветен ревизорски доказ при вршење на процесот на ревизија за ентитетот за којшто е ангажиран, бидејќи тие докази му даваат основа да го изрази своето непристрасно мислење за ревидираните финансиски извештаи. Тие докази можат да се соберат од два типа тестови кои можат да бидат во форма на **тестови на контрола** или **суштински постапки**, кои дополнително ќе бидат објаснети во оваа глава.

Не е возможно временски да се разгледуваат одделно сите ставки, односно информации што може да постојат. Затоа ревизорот најчесто избира примерок. За да го изразат своето мислење, ревизорите треба да го извлечат најадекватниот примерок – тоа ќе биде примерок од различни извори. Ревизорите тоа ќе го прават преку два вида на тестови, а тоа се тестови на контрола и суштински постапки. Тестовите на контрола се вршат за да се соберат ревизорски докази за:

- Ефективноста на функционирањето на интерните контроли;
- Ефективност во дизајнот на сметководствениот систем кој што треба да биде адекватно дизајниран да спречи материјални грешки.

Постапката за ревизија се активностите што ревизорите ги извршуваат за време на ревизијата – исто така познати како ревизорски тестови, или ревизорски работи, на пример, присуствувајќи на пресметка и исплата на платите, проверка на нетековните средства од аспект на застареност и сл., кои дополнително ќе бидат објаснети. Материјалните процедури се дизајнирани да обезбедат докази за финансиските извештаи. Изјавите за деловните активности се искази на директорите кои се отелотворени во финансиските извештаи. Со одобрување на финансиските извештаи, директорите прават презентации за информациите во нив. Овие претстави или тврдења може да се опишат во општи термини на повеќе начини. Ревизорот треба да ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи и нивото на тврдење за класи трансакции и салда на сметки.

3.2 Креирање ревизорски план како фаза претходник на ревизорските постапки

За да се направи ревизорски план потребно е:

- да се усогласат почетните салда со работните документи од претходната година;
- да се провери главната книга за невообичаена евиденција;
- да се направи контрола на табелите на ентитетот со сметководствената евиденција за да се осигура комплетност;
- да се направи аналитичка проверка;
- да се тестираат трансакции во детали;
- да се провери презентирањето во извештаите.⁴⁷

Ревизорот мора да направи стратегија кои тестови ќе ги направи со цел да го испита тврдењето на менаџментот. Пред да преминеме на објаснување на различните видови тестови, да напоменеме дека тврдењата во финансиските извештаи од страна на менаџментот може да бидат категоризирани:

- **Постоење** - средство или обврска да постои на одреден датум;
- **Случување** - одреден настан да се случил во текот на определениот период;
- **Потполност** - да не постојат средства и обврски кои не се обелоденети;
- **Права и обврски** - средството или обврската да е во сопственост на ентитетот;
- **Мерење** – трансакциите да се евидентираат според точниот износ;
- **Вреднување** – средствата или обврските да се евидентираат според нивната сметководствена вредност;

⁴⁷ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 214

- **Презентирање и обелоденување** – ставката да биде обелоденета во согласност со прописите за финансиско известување.

Ревизорот се служи со следните типични ревизорски тестови, за да се тестираат менаџерските тврдења:

Комплетност	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка на ставките по датумот на билансот на состојба 2. Временски пресек 3. Аналитичка проверка 4. Конфирмации 5. Усогласување со синтетичките сметки 6. Проверки на редослед 7. Проверка на реципроцитетни популации
Права и обврски	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка на фактурите за да се докаже дека ставката му припаѓа на ентитетот
Вреднување и распределба	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка со фактури 2. Повторно пресметување 3. Потврдување дека сметководствените политики се конзистентни и разумни 4. Проверка на плаќања по датумот на билансот на состојба и фактури 5. Вреднување од страна на експерт
Постоење	<ol style="list-style-type: none"> 1. Физичко потврдување 2. Конфирмации од трети страни 3. Тест за временски пресек
Случување	<ol style="list-style-type: none"> 1. Испитување на поткрепувачката документација 2. Потврдување од директорите дека трансакциите се однесуваат на деловното работење 3. Инспекција на набавените ставки
Точност	<ol style="list-style-type: none"> 1. Повторно пресметување на точни износи 2. Конфирмации од трети страни

	3. Аналитичка проверка
Класификација и разбирливост	1. Проверка на усогласеноста со законите и сметководствените стандарди
	2. Нагласување дека вистинитоста објективно се заобиколува

Слика бр. 5 – Типични ревизорски тестови за тестирање наменаџерските тврдења⁴⁸

3.3 Класификација на постапките за ревизија

Постојат различни методи за прибавување доволно ревизорски докази. Нема правило за редоследот на нивната класификација, туку важно е како ревизорот ќе процени дали тие постапки односно методи се релевантни, компетентни и веродостојни.

Третиот стандард за извршување на ревизијата налага: со цел создавање разумна основа за изразување на мислењето на ревизорот за финансиските извештаи што се предмет на ревизијата, да се прибави доволен обем компетентни докази по пат на инспекција, посматрање, испитување и конфирмација.⁴⁹

Постапките како што рековме може да бидат инспекции на средства, инспекции на документација, набљудување, распрашување, конфирмирање, повторно пресметување, повторно извршување и аналитички постапки. Тоа да го разгледаме преку примери.

⁴⁸ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 213

⁴⁹ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 272.

ПОСТАПКИ	
Инспекција на средства и документација	Ревизорот кога потврдува дека средствата што ги видел се евидентирани во сметководствената евиденција, тоа ја докажува комплетноста на доказите. Исто така, се тестира и комплетноста во документацијата. Тоа се постигнува кога се споредува поткрепувачката документација со евиденциите во сметководствениот систем.
Набљудување	Тоа значи гледање на некоја постапка што ја вршат вработените, од страна на ревизорот, иако се смета за доста ограничено. Пример, отварање на поштата.
Распрашување	Собирање информации директно од вработените во ентитетот или од екстерни извори. Веродостојноста на доказите зависи од интегритетот на оној којшто е испрашуван.
Конфирмирање	Се бара конфирмација, односно потврдување на салда со банки, купувачи, добавувачи и други засегнати страни.
Аналитички постапки	Испитување трендови, правење споредби врз основа на пресметка на финансиски показатели.
Повторно пресметување	Проверка на точноста во пресметувањето, собирање салда во главната книга.

Слика бр. 6 – Ревизорски постапки

Постапките за ревизија се класифицираат во следниве три категории:⁵⁰

- Постапки за разбирање на сметководствениот систем и интерната контрола;
- Проверка на контролата;

⁵⁰ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 280

- Постапки за суштинско испитување.

3.3.1 Постапки за разбирање на сметководствениот систем и интерната контрола

Ревизорот треба да го разбере сметководствениот систем врз основа на стандардите за ревизија, со што ќе биде во можност правилно да ја испланира ревизијата. За таа цел, ревизорот собира информации од страна на менаџментот во врска со внатрешната контрола на компанијата чии финансиски извештаи се предмет на ревизија и да изврши увид во прирачникот за сметководство. Информации за системот и внатрешната контрола, ревизорот може да ги добие и со повторување на операциите што ги изведуваат вработените.

3.3.2 Проверка на контролата

Проверка на контролата се врши преку разговори со вработените, како политиките и постапките се спроведуваат во пракса, или пак со повторување на контролни постапки како што ги прават вработените.

Според тоа, проверката на функционирањето на интерна контрола се врши заради прибавување ревизорски доказ за ефикасноста на:

- Структурата на сметководствениот систем и системот на интерна контрола, односно заради стекнување увид во тоа дали тие системи се структурирани на погоден начин за спречување или откривање, односно исправка на материјално значајните грешки;
- Функционирањето на системот на интерна контрола во текот на целиот пресметковен период.⁵¹

⁵¹Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 281

3.3.3 Постапки на суштинско испитување

Овие постапки подразбираат испитување на поединечни задолжувања и одобрувања на конкретни билансни позиции, како на пример, проверка на сметките на побарувања од купувачи со проверка на салдата во дневникот и споредување на истото со излезната залиха. Исто така, овие постапки вклучуваат споредување на изворните документи и соодветните сметки во главната книга што е исто така техника за проверка на деловните трансакции.

Тие даваат директни докази за точноста на тврдењето на менаџментот кој ги презентира финансиските извештаи. Трите вида постапки, како што се: аналитичките постапки, проверка на деловните трансакции и проверка на салдата се комплементарни.

3.4 Ревизорски постапки за обезбедување достатен и соодветен ревизорски доказ (суштински постапки)

Суштински постапки се тестови за прибавување на ревизорски докази за откривање материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи. Постојат два вида:⁵²

- Аналитички постапки;
- Други суштински постапки, тестови на детали на трансакции и салда, распрашување и проверка на записници од состаноци на директори.

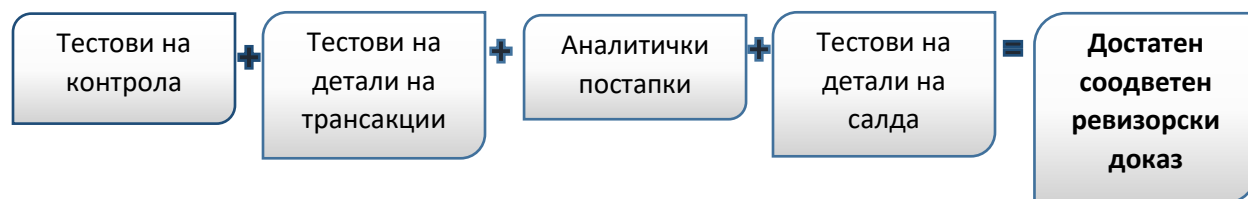
Всушност, суштинските тестови може да се каже дека треба да откриваат пропусти и грешки. Таквите тестови треба да откријат преценувања и потценувања во книжењата во сметководствената евиденција и поткрепувачките документи. На пример, ако тестот треба да даде сигурност дека продажните цени се валидни, ќе треба да се проверат избрани примероци на продажни фактури, а понатаму ревизорот цените ќе ги провери и во официјалниот ценовник. Додека, тестовите за откривање пропусти може да бидат проверки и надвор од

⁵²Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр.213

сметководствената евиденција. На пример, доколку тестот е дизајниран да открие дали правилно се обработени сите набавки на сировини, ќе се започне на тој начин што приемниците ќе се споредат со евиденцијата во залихите.

Видот на тестот треба да се знае однапред уште пред да се избере примерокот што ќе биде предмет на тестирање. Примерокот ќе биде избран од продажните фактури, но тогаш тоа нема да осигура дека немало грешки во книгата на продажба. Затоа насоченото тестирање е посоодветно кога се тестираат тврдења во финансиските извештаи за постоење права и обврски, мерење, вреднување.

Концептот на насочено тестирање произлегува од принципот на двојно книговодство, што значи дека за сите книжења на страната 'должи' треба да има соодветни книжења и на страната 'побарува', па аналогно на тоа погрешните прикажувања на едната страна ќе доведат до неточни прикажувања и на другата страна. Главна предност на овој тип тестови е економичноста бидејќи не се ангажираат други страни. Средствата и расходите се тестираат само заради преценување, а обврските и приходите само заради потценување, т.е. сите ставки не се тестираат и за двата случаи преценување и потценување. Се врши директно ревизијата на можните погрешни прикажувања, т.е. неевидентирани приходи и несоодветни расходи.



Слика бр. 7 – Тестови за собирање ревизорски докази⁵³

⁵³Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 5, стр. 5

Термин	Дефиниција	Пример
Аналитички постапки	<i>Тестови на збирни износи во дневниците на ентитот и во главните и помошни книги за да се определи реалноста на износите</i>	На пример, да се направи компарација на некој трошок од тековната со истиот трошок од минатата година и да се увидат разликите.
Тестови на детали на салда	<i>Тестови на салда од дневниците и книгите за да се утврди дали постојат денарски грешки</i>	Да се потврди дали податокот во книгите е исти како оној на соодветниот поткрепувачки документ.
Тестови на детали на трансакции	<i>Тестови за да определи ревизорот дали сметководствениот систем е веродостоен. Овие тестови се прават заедно со тестовите на контрола</i>	Да се избере една фактура со цел да се верификуват цените, повторно да се пресмета, да се соберат цифрите по вертикала, да се провери датумот на трансакцијата, името на партнерот и сл.
Тестови на контрола	<i>Тестови што се направени да се види дали се следат контролните постапки, тие вклучуваат инспекција, набљудување и испитување</i>	Да се испитаат месечните банкарски усогласувања, како и испитување на добавувачите од избран примерок фактури.

Слика бр. 8 – Тестови за собирање ревизорски докази

3.4.1 Аналитички постапки

Аналитичките постапки се користат во сите фази на ревизијата, вклучувајќи ја нивната употреба како суштински тестови. Кога се користат аналитички постапки како суштински тестови, ревизорите треба да ги разгледаат расположливите информации, при што ќе ја проценат нивната расположивост, релевантност и споредливост.⁵⁴

МСР – аналитички постапки⁵⁵ како независни постапки, вели дека потпирањето на ревизорот врз независните постапки за да го намали ризикот од неоткривање кој што е поврзан со конкретни тврдења во финансиските извештаи може да биде изведено од тестовите на детали, од аналитичките постапки или пак од комбинација на двете. Одлуката за тоа која постапка да се користи за да се постигне конкретна ревизорска цел е базирана на расудувањето на ревизорот во врска со очекуваната ефективност и ефикасност на расположливите постапки за намалување на ризикот од неоткривање за конкретните тврдења во финансиските извештаи.

На пример, можеби не е можно да се докажат некои тврдења на менаџментот во финансиските извештаи без ревизорот да се потпре на аналитичките постапки, бидејќи, самото користење на аналитичките постапки може да биде поефективно и поефикасно, отколку ако се потпре на други видови тестови, секако тоа се случува во одредени околности. Од друга страна, аналитичките постапки не можат да помогнат при одлучувањето на ревизорот ако единствено се користат тие.

Очекуваната ефективност и ефикасност на аналитичките постапки кои ги користи ревизорот зависат од неколку фактори:⁵⁶

⁵⁴ Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр. 216

⁵⁵ МСР – 520, Меѓународни стандарди за ревизија – Аналитички постапки. Се занимава со користењето на аналитичките постапки од страна на ревизорот како суштински постапки

⁵⁶ Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 9, стр.5 и 6

1. **Природата на тврдењето**, за коешто ревизорот настојува да добие доказ – како што е веќе наведено, аналитичките постапки често се поефикасни при стекнувањето на доказ за тврдењето за потполност, отколку тестовите на детали на трансакции или салда.
2. **Веродостојноста на податоците** коишто се користени при развивањето на очекувањата – на пример, информациите коишто се користени при развивање на очекувањата, најверојатно, нема да содржат грешки доколку се добиени од претходно испитани финансиски извештаи, надворешни извори, претходно тествирани податоци, или податоци генерирани од страна на луѓе коишто не се во можност да манипулираат со релевантната сметководствена евиденција.
3. **Точноста и прецизноста на очекувањата** – точноста и прецизноста се однесуваат на тоа колку добро мерката којашто е користена за формулирање на очекувањата ги инкорпорира сите фактори коишто влијаат врз салдото на сметката која што се тестира. На пример, доколку клиентот имал многу малку промени на сметката за краткорочни финансиски обврски и ако каматните стапки се промениле многу малку во текот на годината, споредбата на коефициентот „расходи за камата/просечни краткорочни финансиски обврски“ со очекуваната каматна стапка треба да даде доволно точна и прецизна претстава за тоа дали салдото на сметката е потценето. Треба да се забежи дека поголем коефициент отколку очекуваниот ќе укаже на можноста на појава на неевидентирани долг (обврска).

Во продолжение разгледуваме кои детерминанти ги разгледуваат ревизорите кога користат аналитички постапки.

Основни детерминанти	Примери
Главна цел на аналитички постапки	Аналитичките постапки претставуваат насока за да се добие информација дали популацијата е комплетна.
Колку може информациите да се анализираат	Тие постапки се поефикасни и даваат подобар ефект кога се применуваат на финансиски информации на одредена операција.
Веродостојност на тие информации	Дали финансиските информации се комплетни?
Релевантност на информациите	Дали финансиските информациите се очекуван резултат наместо цел која се очекува да се постигне?
Расположливост на информациите	Два вида информации: 1. Финансиски информации, 2. Нефинансиски информации.
Споредливоста на информациите	Информациите треба да бидат надоградени за да бидат компаративни со оние информации кај квантитет со специјализирани продукти.
Изворот на овие информации	Екстерните независни извори се поверодостојни од интерните.
Искуството од претходни ревизии	Типични проблеми доведуваат до корекции во претходните периоди во сметководствените системи.

Слика бр. 9 – Проценка на ризикот од значајни погрешни прикажувања

Проверка и тестирање на процесот

Ревизорот ќе ги направи следните чекори при тестирањето на процесот:

I	Најпрво утврдува дали податоците се точни, комплетни и веродостојни.
II	Понатаму, ќе собира компетентни докази од екстерни извори како на пример, проекции на други ентитети за продажба во истата дејност за да ги спореди проекциите на ентитетот за идните продажби.
III	Ќе разгледува дали податоците правилно се разгледувани и проектирани како на пример, анализирање на старосна структура на побарување од купувачи.
IV	Треба да провери дали има соодветна основа за претпоставки и дали тие претпоставки се реални врз база на резултати од претходен период.
V	Треба да види дали користените формули за пресметки се соодветни и дали претпоставките се конзистентни, во смисла на плановите на менаџментот и на оние во други сметководствени проценки.
VI	Ќе разгледа дали треба да вклучи мислење од експерт кога станува збор за сложени проценки.
VII	Ќе ги тестира: сложеноста на пресметката, постапките и материјалноста на проценките
VIII	Ќе направи компарации на претходни проценки со резултатите што произлегле да се добијат докази за: <ul style="list-style-type: none">- Веродостојноста на постапките,- Потреба од корекции на формулите,- Дали настанатите разлики треба да се обелоденат.
IX	Ќе ги тестира постапките на менаџментот за да утврди дека тоа е направено од соодветно ниво на менаџмент и дека постојат соодветни докази.

Слика бр. 10 – Чекори при тестирање на процесот

3.4.2 Тестови на детали на салда (ТДС)

При извршувањето на тестови од ваков тип, примарна цел е да се добие независен доказ за поткрепување на едно или повеќе тврдења во финансиските извештаи. Тие се менуваат во зависност од салдото кое што се тестира. Според видот на салдото, односно сметката некои тврдења се порелевантни, а некои не. На пример, потребно е повеќе време да се докаже дали залихите постојат и дали се правилно вреднувани.

Наспроти тоа пак, помалку време е потребно да се обезбеди доказ дека обврските кон добавувачите се потполни и дека ентитетот има обврска истите да ги подмири. Секој елемент од финансиските извештаи треба да биде поткрепен со ревизорски доказ кој што го собрал ревизорот врз основа на кои ги базира своите тврдења односно искази.⁵⁷

За да го постигне тоа ревизорот треба да формулира стратегија за собирање ревизорски доказ во вид на ревизорска програма која ќе делува ефикасно. Тоа ревизорот го постигнува преку добро разбирање на работењето на клиентот и на самиот ревизорски процес.

3.4.3 Тестови на детали на трансакции (ТДТ)

Главната цел на овие тестови е да се виде соодветноста на сметководствениот систем кој што го користи клиентот за евидентирање, вреднување, класифицирање и резимирање на трансакциите во определен последователен циклус на трансакции, како на пример набавка. Со тоа се собира докази за соодветноста на задолжувањата и одобрувањата коишто се прокнижени на сметките врз кои што влијае оваа класа трансакција.

Според тоа, тестовите на детали на трансакции генерираат посреден, односно индиректен доказ за салдата, додека аналитичките постапки и тестовите на детали на салдата обезбедуваат директен непосреден доказ. Последователно

⁵⁷ Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава5, стр.7

на тоа, ревизорите треба да направаат стратегија за тоа каква комбинација на тестови да направат сè со цел на најефикасен начин да дојдат до целта да се обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ.

ТДТ треба да се извршат единствено кога тоа обезбедува заштеда на трошоци. Доколку тестовите на трансакции ги опсервираме како тестови на контрола (тие најчесто се извршуваат истовремено), тогаш ефикасното извршување овозможува да се процени контролниот ризик на пониско ниво. Тоа доведува до намалување на потребниот обем ревизорски докази кои што би биле продукт од независните тестови.

Оттука, може да заклучиме дека успешното спроведување на тестовите на детали на трансакции речиси секогаш доведува до ист резултат, редуцирање на останатите независни тестови.

3.4.4 Тестови на контрола (ТК)

Овие тестови имат за задача да дадат уверувања дека интерните контроли функционираат на оној начин како што изјавил менаџментот на деловниот ентитет и како што е наведено во прелиминарниот преглед од страна на ревизорот.

Треба да се извршат овие тестови пред да може ревизорот да се потпре на овие контроли како на основа за намалување на квантитетот на независни тестови. ТК главно се однесуваат на три прашања:

- „Дали се извршени потребните контролни постапки?“;
- „Како биле извршени?“;
- „Кој ги извршил?“.⁵⁸

⁵⁸Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 5, стр.8

Бидејќи многу често поделбата на должности не резултираат во ревизорска трага, се јавува потреба од потпирање врз распрашувањето и личното набљудување наместо врз документираниот доказ.

Од друга страна, тестовите на детали на трансакции се извршуваат со цел да се утврди дали сметководствениот систем функционира на соодветен начин независно од постоењето на интерните контроли. Додека тестовите на контрола обично вклучуваат набљудување, распрашување и инспекција, тестовите на детали на трансакции вообичаено вклучуваат повторно извршување на постапките изведени од страна на клиентот.⁵⁹

Еден тест на контрола подразбира преглед на документот во врска со иницијалите на персоналот на клиентот – одговорен за извршување на тие постапки, додека тестот на детали на трансакции вклучува тестови за откривање на грешки во пресметки, цени, сумирање, класификаци, итн.

3.5 Можни комбинации на ревизорски тестови

Најефикасна комбинација на тестови, се тестовите на контрола и тестовите на детали на трансакциите. Во практиката се опишуваат како тестови со двојна намена бидејќи и самата разлика меѓу овие два вида тестови не е секогаш јасна, повеќето ревизори овие комбинации ги нарекуваат тестови на трансакции.

Ефективен и ефикасен ревизорски пристап е оној кој што комбинира неколку или пак сите три вида на ревизорски тестови на начин кој што обезбедува достатен и соодветен ревизорски доказ по најмал можен трошок.⁶⁰

Можните комбинации на тестовите прикажени на графиконите подолу ги илустрираат алтернативните комбинации на трите ревизорски тестови кои што

⁵⁹Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 5, стр.8

⁶⁰Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 5, стр. 11

можат да се користат на ефикасен и ефективен начин при ревизијата на одредена сметка на еден помал клиент со ограничена интерна контрола.

Постојат три релевантни забелешки во врска со користењето различни комбинации на трите вида ревизорски тестови:

- Може да се применат различни стратегии доколку е економски исплатливо, на пример, една комбинација да се употреби за побарување од купувачи, а друга комбинација за обврски кон добавувачи;
- Повеќето мали клиенти бидејќи имаат ограничена интерна контрола имаат малку можности за примена на тестови на трансакции. Тестовите на трансакции можат да се применат на ефективен и ефикасен начин бидејќи иако се мали, сепак многу од тие клиенти имаат добри сметководствени системи;
- Некои ревизори можат да извршат ограничени тестови на трансакции за сите ентитети за кои се ангажирани, а пак други ревизори, односно ревизорски фирми можат да ги исклучат тестовите на трансакции и да се насочат на тестови на детали на салда и аналитички постапки.



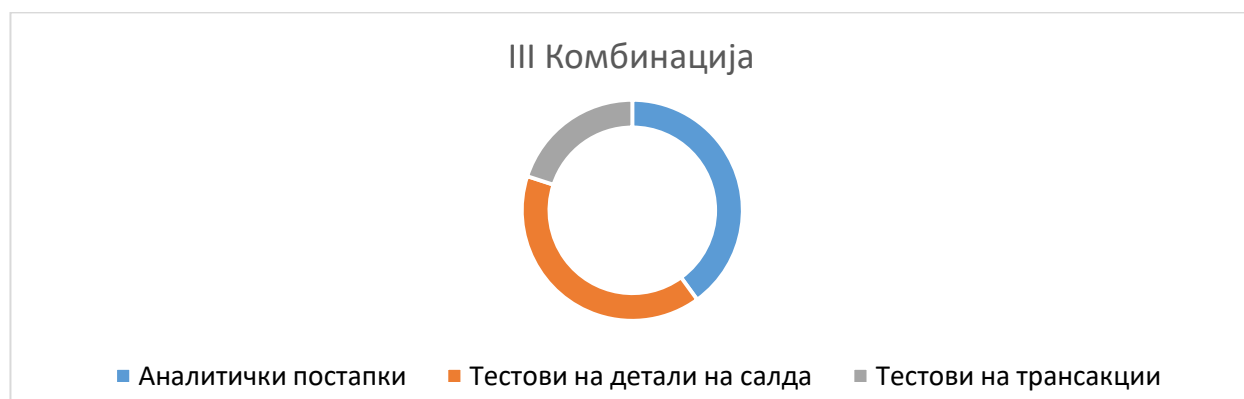
Слика бр. 11 – Комбинација ревизорски тестови

I Комбинација ги вклучува сите релевантни тестови на контрола и ова е најчест пристап за ревизорите во нашата земја. Ревизорот повеќе се потпира на аналитичките постапки и на тестовите на детали на салда, а помалку на тестови на трансакции.



Слика бр. 12 – Комбинација ревизорски тестови

II Комбинација – потпирање најмногу врз тестови на детали на салда, додека воопшто не се потпира врз тестови на трансакции.



Слика бр. 13 – Комбинација ревизорски тестови

III Комбинација ни покажува групирање ревизорски тестови од кои најмногу се користат аналитичките постапки и тестовите на детали на салда, а помалку тестовите на детали на трансакции.

3.6 Методи за прибавување ревизорски докази

Пристапот кој го применува ревизорот се состои во неколку постапки кои се исти кај сите ревизии, но сепак има некои разлики во зависност од проверката и собирањето докази кај секој ревизорски ангажман.

За извршување на работата на ревизијата мора да се обезбеди доволен доказен материјал по пат на инспекција, посматрање, испитување и независно повторување на салдата, за да се обезбеди сигурна основа за изразување на мислењето за финансиските извештаи што се предмет на ревизијата.

Ова значи дека доказен материјал е оној кој потврдува или негира одредено мислење на менаџментот содржано во финансиските извештаи. Тој се состои од основни сметководствени податоци и документи кои содржат информации од суштинска важност за ревизорот.

Сметководствени податоци се: книжењата во дневникот, внесување на книжењата во главната книга, неформални евиденции како на пример, пресметките и спецификации. Во документираните информации спаѓаат изворните документи (чекови, фактури и други документи кои се книжат), конфирмации и други документи во пишана форма; информации добиени по пат на истражување, посматрање, инспекција и физичко набљудување.

Исто така, информациите што ги користи ревизорот при проценката на тврдењето на менаџментот се ревизорски доказ, при што го формираат своето мислење за правилноста на финансиските извештаи на одреден клиент. При тоа, за ревизорскиот доказ да има значајност, мора да поседува две клучни особини: компетентност и доволност. Компетентноста значи квалитет на собраниот ревизорски доказ, а доволност значи квантитет на собраните докази на ревизијата.

3.6.1 Инспекција

Инспекцијата значи испитување на документите, односно износите на одделните билансни позиции. Ревизорите применуваат четири различни техники на инспекција.⁶¹

- Физичко испитување на средствата,
- Испитување на документите и евиденцијата,
- Проверка на математичката точност,
- Аналитички постапки.

3.6.1.1 Физичко испитување на средствата

Физичкото испитување е испитување на средствата на компанијата, односно физичкиот имот со кој располага компанијата. Ревизорот преку тоа испитување врши проверка на нивното постоење, квантитет, квалитет и содржина на залихите. Броењето на залихите, односно пописот е испитување на физичките количини кои ги поседува компанијата. Потоа сумираните изброени количини се споредуваат со евиденцијата во главната книга со цел да се утврди дали сите количини што физички постојат ги има и во евиденцијата во документите, односно дали се прокнижени во сметководствената евиденција.

Најчеста појава во праксата е разидување на тие две категории – пописот и евиденцијата во книгите. И покрај пописот, не само количината е најбитна да се утврди при броењето. Треба да се види каков е квалитетот и состојбата на залихите. На пример, ако примерокот на залихите што подлежи на испитување од страна на ревизорот нема недостатоци и маани, односно тој примерок се состои од понови залихи, тогаш тој попис, не може да содржи релевантни информации за залихите во нивниот вкупен обем, и вкупна вредност.

⁶¹Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 273

Физичкото испитување обезбедува докази за постоење на некој имот, но тоа мора да се поткрепи и со други видови докази за да се утврди сопственоста, правилното вреднување и економската состојба на тој имот.⁶²

3.6.1.2 Испитување на документите и евиденцијата

При вршењето на ревизија, ревизорот врши преглед на документите кои што излегуваат од компанијата (интерни) и кои доаѓаат од трети лица (екстерни). Интерни документи се документите кои ги подготвува и издава компанијата како што се требувања, работни налози, излезни фактури кон купувачите; додека екстерните документи се оние кои се добиваат од добавувачите, како што се влезните фактури со кои се остварува обврска за плаќање кон нив - тоа се влезни документи за разгледуваното претпријатие.

Ревизорот има за обврска да го следи патот на трансакцијата во постапката на собирање докази од евиденцијата. Таа постапка може да ја следи почнувајќи од изворните документи - па до евиденцијата, односно финансиските извештаи, или обратна постапка, од евиденцијата - па до изворните документи.

Во вториот случај станува збор за потврда, односно испитување на документите од сметководствената евиденција спрема изворните документи за деловните трансакции.

3.6.1.3 Проверка на математичката точност

Математичката точност подразбира повторна проверка на точноста на документите, која се однесува на некои повторни пресметки кои се вршат од страна на трети лица. Тоа е повторна пресметка на збиравите на одредени билансни позиции, како на пример, пресметка на зборови на набавките.

⁶² Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 273

3.6.1.4 Аналитички постапки

Овие постапки се користат за правење компарација меѓу претходните информации, буџетските испитувања и сметководствените податоци. Овие податоци можат да бидат од финансиска природа, податоци добиени од самиот клиент или од дејноста и гранката. Аналитичките постапки се базираат на претпоставката дека условеноста меѓу податоците ќе продолжи во иднина доколку не се случат некои промени. На пример, ако се сменат економските услови, тогаш биласните позиции можат да претрпат промени во однос на оние што биле во претходната година.

Расположливоста со податоците е многу битна во примената на аналитичките постапки бидејќи некоја фирма може да ја измени сметководстваната политика и тогаш податоците нема да бидат споредливи. Затоа аналитичките постапки ќе бидат покорисни доколку се работи во стабилно опкружување, пример за тоа се производителите на машини, отколку ако компанијата е производител на компјутер, односно висококонкурентно и нестабилно опкружување.

Ревизорот може повеќе да се потпре на аналитичките постапки во првиот случај кога има посигурен систем на интерна контрола. Постои ризик дека деталната проценка ќе открие грешки во определени износи од пресметки отколку на ниво на одделни сметки. На пример, компарацијата меѓу месечните трошоци на една продавница со истите месечни трошоци на таа продавница во тековната и претходната година ќе биде поефикасна отколку ако се врши компарација за вкупни трошоци на сите продавници во две деловни години.

Наједноставна аналитичка постапка е хоризонталната анализа, т.е. компарација на износите на приходи и расходи од тековниот и претходниот период и утврдување на разликите. Додека, постојат и посложени аналитички

постапки кои што вклучуваат посложени регресиони модели за проценка на износот на реализацијата за определена година.⁶³

Процентуалните односи меѓу позициите од финансиските извештаи може да дадат јасен увид за состојбата во компанијата со кои ревизорот ќе се послужи во анализата и ќе настојува да ги утврди и разбере разликите. Необичните износи доколку се појават, ревизорот мора детално да ги испита.

3.6.2 Посматрање

Предмет на посматрање може да бидат вработените, постапките и процесите. На тој начин ревизорот добива сознание за активностите на клиентот. Посматрањето е веродостоен ревизорски доказ за учинокот во еден период меѓутоа тоа не е непоходно во други пресметковни периоди.

На пример, ревизорот посматра дали одреден работник работи коректно за да утврди дали ја почитува деловната политика на компанијата. Или пак, со набљудување при пописот на залихите ревизорот добива мислење дали се почитува определената постапка.

3.6.3 Испитување

Испитувањето подразбира збир на информации од екстерни извори. Собирањето информации од стручни лица може да биде во усна и писмена форма. Доколку тој собрал информации во усна форма, треба истото да го наведе во белешки и истата да ја вклучи во работната документација.

Во некои ситуации потребни се документи од менаџментот во писмена форма, доколку ревизорските стандарди тоа го пропишуваат. Пример за таков писмен документ е утврдувањето на вредноста на залихите врз основа на нето-реализираната вредност.

⁶³ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 276

Испитувањето може да биде интерно и екстерно. Интерно е кога ревизорските докази се прибавуваат директно од менаџментот на клиентот, а екстерното е кога информациите се земаат од правниот застапник на клиентот при некој судски спор.

3.6.4 Конфирмација – независно потврдување на салдата

Конфирмацијата претставува барање од трети лица за потврда на одредено салдо преку директна комуникација. Конфирмирањето на побарување од купувачи е постапка која што се спроведува преку директен контакт меѓу ревизорот и купувачите. Работата на ревизорите во овој дел во потрага по ревизорски доказ е базирана на избор на примерок од сметки на побарувања од купувачи, кој што примерок се извлекува од салдата од книгата на продажба.

Тоа се одвива на следниот начин, ревизорот пушта барање за конфирмација до трети лица во писмена форма, при тоа тој ја има целосната контрола во целиот процес на испраќање на барање и добивање одговор. За да се провери комплетноста и точноста на овие салда, потребно е да се контролираат салдата на поединечните сметки од книгата на продажба со списокот на салда; да се контролира синтетичката сметка од книгата на продажба; да се потврди дали списокот на салда е усогласен со сметката од книгата на продажба.

Ревизорот добива информација за конкретните билансни ставки, кои претставуваат тврдења на менаџментот дадени во финансиските извештаи. Третата страна ако не одговори на ревизорот, тогаш не се генерира како доказ за ревизорот. Ако одговори третата страна, квалитетот на добиените информации зависи од независноста и доверливоста на третата страна.

Процесот на конфирмација подразбира:⁶⁴

- Избор на ставките што треба да се потврдат;

⁶⁴Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 278

- Изработка на барањето за конфирмација;
- Испраќање на барањето до трети лица;
- Добивање одговор на барањето;
- Проценка на добиените (или испуштени - ако не дојде до одговор) информации од трети лица.

За да се добијат компетентни информации, ревизорот има задача да го контролира целиот процес при изборот на билансните ставки. Одговорите мора да му се испраќаат директно нему. Барањето за конфирмации, по правило, се состои од четири дела:

- Исказ дека менаџментот од клиентот бара информација како дел од процесот на ревизијата на неговата фирма;
- Барање третата страна да достави јасно назначена информација;
- Барање третата страна да врати конфирмации директно до ревизорот;
- Потпис од страна на одговорното лице на клиентот, со што третата страна се овластува за условите од барањето на ревизорот да достави соодветни одговори.⁶⁵

Избраната постапка треба да донесе доказен материјал кој ќе биде независен доволен и квалитетен за да може ревизорот да го осмисли своето мислење, коишто карактеристики за ревизорски доказ се содржани во третиот стандард за ревизија.

Цел на конфирмирањето

МСР 505 Екстерни конфирмации го содржи конфирмирањето на побарувањето. Овој стандард вели дека се очекува да одговорот купувачите повратно, па затоа ревизорите треба да планираат да воспостават директна конфирмација за поединечни сметки. Тоа се прави со директна комуникација помеѓу ревизорот и купувачот и тоа е едноставен начин да се прибави ревизорски доказ за целта на ревизорот, да констатира дали постојат права и обврски на

⁶⁵ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 279

клиентот. Тоа се обезбедува со писмена изјава на одговорот со точен датум. Тоа изгледа како веродостоен доказ од независен извор, меѓутоа не треба да ги замени другите ревизорски контроли, како на пример, што е тестирање на продажни трансакции.

Временски распоред

Најдобро е кога конфирмацијата се прави веднаш по завршувањето на годината за да може да ги опфати салдата на крајот од годината. Вообичаено, таквото конфирмирање може да се направи и пред крајот на годината, но под услов да не е повеќе од три месеци пред завршетокот на годината, бидејќи понекогаш временски е невозможно да се остварат овие конфирмации на почетокот на следната година.

3.7 Прибавување ревизорски докази во врска со неизвесни настани

МСР 501 Ревизорски докази – дополнителни разгледувања за специфични ставки ги покрива неизвесните настани поврзани со судски спорови и тужбени барања што ќе претставуваат најголем дел од ревизорските активности на неизвесните настани. Судските спорови и тужбените барања во кој што е инволвиран ентитетот можат да имат материјален ефект врз финансиските извештаи и според тоа може да треба да бидат обелоденети и за нив да биде направено резервирање во финансиските извештаи.⁶⁶

Ревизорот треба да направи план за ревизија и притоа да биде свесен за судски спорови и тужбени барања во кои може да биде инволвиран ентитетот и кои што допринесуваат за материјален ефект врз извештаите. Тој треба најпрво да го распрашува менаџментот и заедно со тоа да добие изјави од него. Потоа треба да ги проверува записниците од состаноците на одборот и да ги испита расходите, односно трошоците за надворешните правни услуги.

⁶⁶Институт на овластени ревизори на Република Македонија (ИОРРМ), Обука за ревизија, Прирачник за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, Јануари 2009, стр.293

Ревизорот треба непосредно да комуницира со правните советници на ентитетот бидејќи оваа комуникација ќе му овозможи да добие ревизорски докази за да тоа дали има потенцијални судски спорови и тужбени барања. Писмото за адвокатот треба да содржи:

- Список на судски спорови;
- Проценка на менаџментот за исходот од судскиот спор и проценка за финансиските импликации;
- Барање од ревизорот адвокатот да му ја потврди разумноста на проценката на менаџментот.

Кога се оспорува нешто сложено или кога има несогласување меѓу менаџментот и адвокатот може да треба овие двајца да се состанат. Тие состаноци би се одржале во присуство на претставник на менаџментот и со негова дозвола. Доколку менаџментот одбие да ја даде таа дозвола да комуницира со адвокатот, тоа значи дека го ограничува ревизорот и ревизорот може да даде мислење со резерва или воздржување од мислење.

Доколку адвокатот го ограничи на начин што ќе му одговори недоволно, но и ревизорот ако не е во состојба да собере докази преку алтернативни постапки - ревизорот треба да увиди колкаво е ограничувањето и тоа ќе го наведе да даде мислење со резерва или воздржување од мислење.

3.8 Вреднување на резултатите од ревизорските постапки

Ревизорот има за цел конечно да ја процени разумноста и веродостојноста на сметководствената проценка, врз основа на тоа дали проценките се реални и конзистентни со останатите ревизорски докази. Задача на ревизорот е исто така да ја утврди разликата што се јавува помеѓу износот на неговата проценка и проценката од менаџментот и доколку разликата е голема, треба да се измери проценката. Консеквентно на тоа, доколку менаџментот одбие да ја корегира проценката таа разлика ќе се смета за погрешно прикажување.

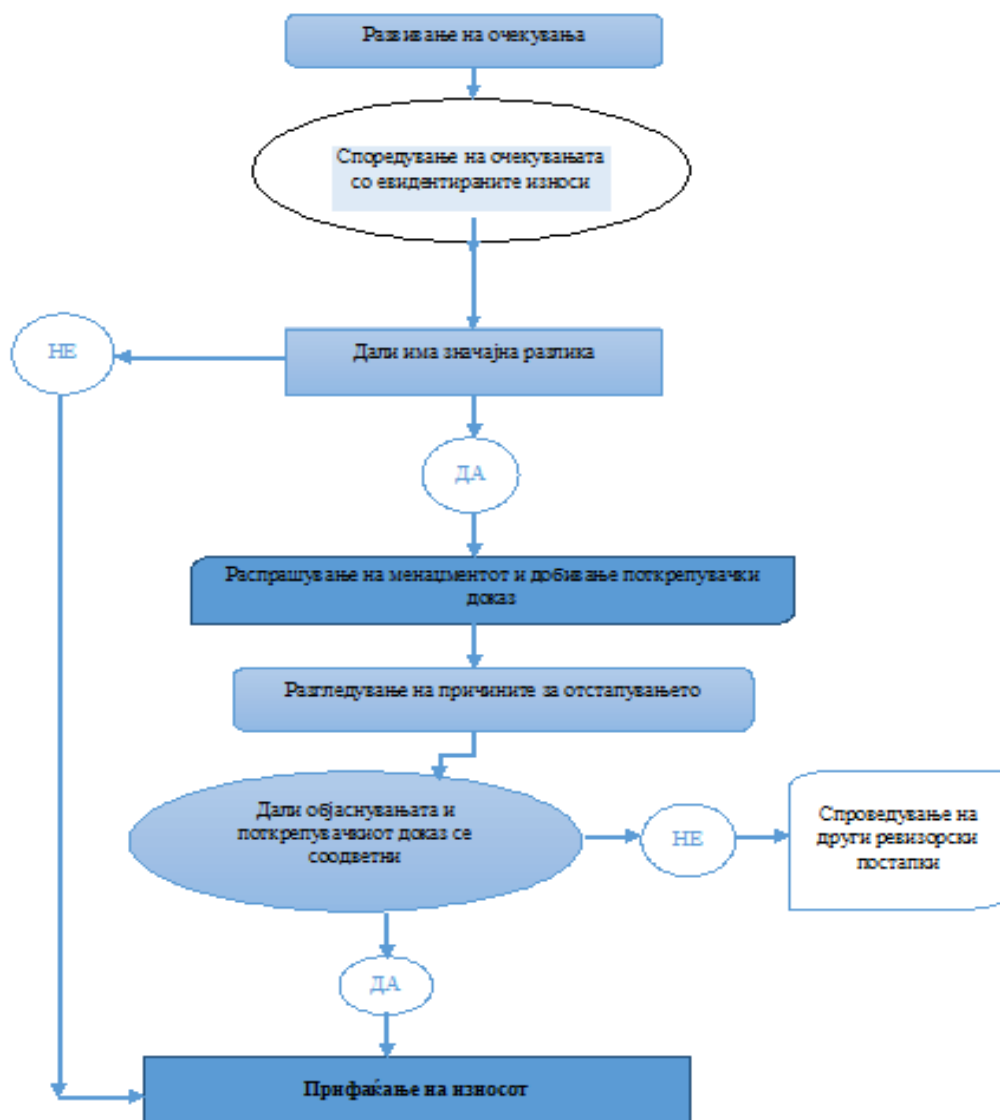
Ревизорот го испитува менаџментот во врска со информациите кои му се потребни при примената на аналитичките постапки и резултатите од истите. Користењето на аналитички податоци од страна на ентитетот може да биде ефективно доколку ревизорот утврди дека тие податоци се ослободени од материјални грешки. При планирањето на спроведување аналитички постапки ревизорот треба да зема предвид неколку фактори:⁶⁷

- Целите на аналитичките постапки и степенот на веродостојност на нивните резултати;
- Природата на ентитетот и степенот до кој што информациите може да бидат раздвоени на пример, аналитичките постапки може да бидат многу поефективни кога се применуваат на финансиски информации од поединечните делови на работењето или на финансиските извештаи на компоненти од даден ентитет кој што работи во повеќе дејности;
- Расположливоста на информациите, како финансиски (како што се плановите и прогнозите), така и нефинансиски информации – како што е бројот на произведените или продадени единици;
- Веродостојноста на расположливите информации, на пример дали плановите се подготвени со доволна внимателност;
- Релевантноста на расположливите информации, на пример дали плановите биле развиени како резултати на очекуваното, а не како цели коишто треба да бидат постигнати;
- Изворот на расположливите информации, на пример изворите коишто се независни од ентитетот обично се поверодостојни отколку внатрешните извори;
- Компатибилноста на расположливите информации, на пример општите податоци за дејноста можеби ќе треба да бидат надополнети за да можат

⁶⁷Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. Обука за ревизија – Македонија, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ), Глава 5, стр. 6

да бидат споредливи со податоците за ентитетот којшто произведува и продава специјализирани производи;

- Знаењето добиено во текот на претходната ревизија, заедно со разбирањето на ревизорот на ефективност на сметководствениот систем и системот на интерна контрола како и видовите на проблеми кои во претходните периоди резултувале во сметководствени корекции.



Слика бр. 14 – Процес на донесување одлуки од страна на ревизорот за аналитичките постапки

Доколку можат да генерираат квалитетен поткрепувачки доказ аналитичките постапки треба да бидат избрани наместо другите тестови, бидејќи тие се многу поефикасни.

Но, ревизијата никогаш не може да биде базирана единствено врз аналитичките постапки. Кога аналитичките постапки нема да го генерираат потребниот поткрепувачки доказ, ревизорот мора да примени други постапки.

ГЛАВА 4. ВИДОВИ РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ

Откако ревизорот ќе ги направи сите потребни испитувања, тестови и постапки, преминува на следната фаза во процесот на ревизија, а тоа е формулирање ревизорско мислење што претставува клучен елемент во текстот каде што ги произнесува заклучоците од ревизорската работа.

Тоа мислење се изразува во писмена форма кое има стандарден формат. Ревизорското мислење се однесува на финансиските извештаи во целина и на тој начин се избегнува потребата, подетално да се наведува што стои зад него, но поради својата природа, читателите добиваат општо разбирање за неговото значење. Врз природата на тие зборови ќе влијае правната рамка за ревизијата, но, содржината на мислењето треба недвосмислено да покаже, дали тоа е неквалификувано или квалификувано.

Ревизорот може да ги искаже следните видови мислење.⁶⁸

- Неквалификувано/немодифицирано;
- Неквалификувано мислење со нагласување на прашање;
- Квалификувано – мислење со резерва;
- Негативно мислење;
- Воздржување од давање мислење.

⁶⁸https://finance.gov.mk/files/u10/Pisuvawe_revizorski_izvestai_0.pdf

4.1 Неквалификувано/немодифицирано мислење

Ревизорот дава неквалификувано мислење кога е задоволен од секој материјален аспект дека:

- Финансиските извештаи се изработени со доследна применувана на сметководствените политики и во согласност со важечките законите и прописи;
- Состојбите што се презентирани во извештаите се доследни на информациите што го има ревизорот за ентитетот;
- Објавени се сите материјални информации во врска со финансиските извештаи;
- Не се појавиле неизвесности кои влијаеле на извештаите;
- Сите докази добиени во процесот на ревизија кои се на располагање се оценети и ревизијата е спроведена.

Ова мислење се нарекува стандардно мислење на ревизорот кој дава неквалификувано мислење и не се повикува на посебни елементи од финансиските извештаи на разгледуваниот ентитет. Со MCP – Ревизорски извештаи за финансиските извештаи се поврзува рамката за финансиското известување со имплементирањето на MCC, со правилата издадени од професионалните тела, со развојот на општата практика во определена земја, со соодветното разгледување на објективноста и потребното почитување на локалното законодавство.⁶⁹

Позитивната форма на мислење, се изразува со објавување стандарден извештај којшто е општоприфатен во ревизорската теорија и практика, заради задоволување на основните цели:

- Да помогне во елиминирањето на можната конфузија кај корисниците на извештајот;

⁶⁹ IFAC Handbook 1999, Tehnical Pronouncements, IFAC, New York, USA, 1999, p. 234

- Да ги идентификува околностите што го мотивирале ревизорот да пристапи кон модифицирање на стандардниот извештај, при што преку децидно нагласување на причините што го испровоцирале таквиот став, ќе се привлече вниманието на потенцијалните корисници на извештајот кон посензитивните сегменти од финансиските извештаи на клиентот.⁷⁰

4.2 Неквалификувано (позитивно) мислење со нагласување одредено прашање

Во некои ангажмани за ревизија на одреден ентитет може ревизорот да смета дека корисникот на финансиските извештаи нема да ги разбере финансиските извештаи доколку не се истакнат некои невообичаени или важни работи, како и некои основни неизвесности. Ако неизвесноста е од материјално значење и објавена во согласност со законските барања и соодветните прописи, ревизорот треба да формулира мислење од овој тип во кое што ќе ги нагласи неизвесностите.

4.3 Квалификувано мислење / модифицирање на мислење

Понекогаш ревизорот може да не биде во состојба да изрази неквалификувано или јасно мислење и тоа кога:

- Постојат ограничувања во опфатот на ревизијата;
- Има одредена неизвесност што има влијание врз извештаите на ентитетот;
- Ревизорот констатира дека финансиските извештаи се двосмислени и нецелосни и има отстапување од сметководствените стандарди.

Овие околности продуцираат ефект кој ќе биде материјален за финансиските извештаи. Па според тоа, ревизорот искажува квалификувано мислење со јасен и концизен исказ за работите за кои постои несогласување или неизвесност, во случај кога тој не се сложува со една или повеќе ставки во

⁷⁰ Dan M. Guy, Wayne C. Alderman, Alan J. Winters: Auditing, The Dryden Press, Fort Worth, 1996, p 708.

извештаите кои се материјални, но не се од фундаментално значење за разбирање на извештаите. Квалификувано мислење може да се јави во следната форма:

Мислење со резерва – Овој вид мислење се изразува кога му е ограничен пристапот на ревизорот до некој ревизорски доказ, или пак кога не се согласува со некој исказ од страна на менаџментот, меѓутоа причината не е во голема мера материјална или не преовладува за да врши големо влијание врз финансиските извештаи. Тоа се нарекува и мислење со резерва, што е сепак поволно мислење. Изразеното мислење со резерва може да биде оправдано доколку се задоволени следниве критериуми:

1. Ревизорот не бил во можност да обезбеди доволно релевантен и компетентен доказен материјал како основа за оформување и изразување аргументирано мислење;
2. Претпријатието – клиент во подготвувањето на финансиските извештаи не ги следило сметководствените стандарди.⁷¹

Кај овој вид мислење да резимираме дека, ако ревизорот не ги прибере сите докази кои мора да се усогласени со општоприфатените стандарди, треба во ревизорскиот извештај да ги спомне определените недостатоци за активностите, односно по изразеното мислење да укаже на крајниот исход од таквите ограничувања. Ова наликува на предупредување за стеикхолдерите од страна на ревизорот за можните проблеми што настануваат како резултат на пропустите што ги открил и тоа го објавува доколку е мал обемот на пројавените недоследности.

4.4 Негативно мислење

Формирањето на ваквото мислење, јасно дава до знаење дека финансиските извештаи содржат материјално погрешни прикажувања што во целост ќе влијаат врз одлуките на корисниците. Во овој случај, ревизорот констатира мислење дека финансиските извештаи не се подготвени со

⁷¹ Jack E. Kiger, James H Scheiner: Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, 1997, p. 80

релевантната рамка за финансиско известување и во ревизорскиот извештај тој ги наведува сите прашања за несогласувањето. Особено внимание заслужува и фактот дека оваа форма многу ретко се среќава во ревизорската практика на развиените земји. Тоа се должи на решеноста на клиентите да ги респектираат и следат сугестиите на ревизорите во поглед на елиминирањето на констатираните аномалии во презентирањето на финансиските извештаи и тоа се со цел да го избегнат неповолното мислење.⁷²

4.5 Воздржување од давање мислење

Доколку дојде до ситуација ревизорот да не обезбеди компетентни и достатни ревизорски докази, тој ќе го изрази токму овој вид мислење. Тој може да утврди дека потенцијалните ефекти се материјално значајни и може да произлезат поради недостаток на докази и врз основа на тоа извештаите да содржат невалидни елементи. Исказот на ваков вид мислење е јасен показател дека не може да се даде мислење од страна на ревизорот во кое концизно се наведени неизвесните прашања, а тоа пред сè е условено од значајноста на прашањата за кои ревизорот е загрижен. Ревизорот може да се воздржи од давање мислење, главно поради следниве причини:

- Доколку не е независен, што значи не е во состојба, преку спроведување на ревизијата, да понуди кредибилитет на финансиските извештаи;
- Доколку не е во состојба да прибере доволно компетентен доказен материјал врз основа на кој ќе го темели своето мислење.⁷³

⁷²Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 448

⁷³Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет, Прилеп, 2004, стр. 448

ГЛАВА 5. ЕМПИРИСКО ИСТРАЖУВАЊЕ – Колку и какви ревизорски докази обезбедуваат македонските ревизори за поткрепа на нивното ревизорско мислење

5.1 Предмет и цел на истражувањето

Откако теоретски се поткрепија сознанијата за важноста на ревизорските докази во целокупниот процес на ревизија, во наредниот дел правиме анализа на добиените резултати од направеното емпириско истражување за потребите на овој труд. Предмет на емпириското истражување е соодветноста и достатноста на ревизорските докази кои ревизорите ги прибавуваат во процесот на ревизија, односно со какви докази располагаат ревизорите во РСМ.

Основна цел на емпириското истражување е да се добие сознание за тоа од каде ревизорите во РСМ ги прибавуваат доказите и преку кои методи истото го остваруваат, да се согледа одговорноста на ревизорот пред засегнатите страни – да ги исполни нивните очекувања така што ќе одговори на нивните барања врз база на точни и релевантни докази.

Притоа, постигнати се и други споредни цели, како што се: откривање на ефикасноста на досегашните методи и други помошни средства за добивање ревизорски докази, дали ревизорите бараат апсолутна точност во доказите ослободени од материјални погрешни прикажувања. Друга цел би била да се констатира од сите можни видови ревизорски докази кои најмногу се користат во практиката - а кои се во изоставување, колку време просечно е потребно да се соберат докази, перспективите за развој на методите и пронаоѓање други модели за собирање докази во практиката на ревизорите во РСМ.

Поаѓајќи од предметот и целите на истражувањето, емпириското истражување се однесува на ефикасноста и ефективноста на ревизорскиот извештај кои се засновуваат врз база на точни и целосни информации, добиени во текот на испитувањето од страна на ревизорот. Врз база на ова истражување се наведуваат следните истражувачки прашања:

Какво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста на спроведувањето на ревизорските тестови? Од целиот процес на ревизија која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена? Колку често ревизорите се соочуваат со погрешни прикажувања и измами од страна на менаџментот? Кои техники на контрола најчесто се применувани од страна на ревизорите? Кој ризик има најсложена постапка за проценка? Кои аналитички постапки најчесто ги применуваат испитаниците? Од кои екстерни извори најчесто се бараат конфирмации? Кои ревизорски докази најчесто се користени?

5.2 Користени методи при емпириското истражување

За потребите на овој труд, емпириското истражување го направив со помош на анкета, како главен истражувачки метод. Анкетирани беа сите ревизорски друштва во РСМ регистрирани во двете форми и тоа дваесет и пет лиценцирани друштва за ревизија евидентирани на страната на ИОРРМ ажурирана последен пат на 06.09.2019 и четиринаесет лиценцирани овластени ревизори – трговци-поединци евидентирани на страната на ИОРРМ ажурирана последен пат на 21.10.2019, значи вкупно триесет и девет.

Институт на овластени ревизори на РМ е професионално коморско здружение на овластени ревизори.⁷⁴

На веб – страницата на Институтот на овластени ревизори на РСМ, објавен е Регистар на овластени членови на ИОРРМ, според кој до 21.10.2019 година со лиценца за овластен ревизор се стекнале вкупно 211 лица. Регистарот на овластени ревизори – членови на ИОРРМ се користеше како рамка за избор на примерокот на овластени ревизори. Овластените ревизори беа контактирани преку електронска пошта чија што адреса се наоѓа на веб-страницата на друштвата за ревизија во кои истите се вработени.

⁷⁴Закон за ревизија (Сужбен весник на РМ бр. 158/10, 135/11, 118/13, 43/14, 138/14, 145/15, 192/15, 23/16,83/18)

За оваа група испитаници подготвивме анкетен прашалник кои ги содржат прашањата кои се споменати погоре врз база на кои што е направено ова истражување. Анкетниот прашалник е креиран со користење на алатката Google Forms кој што им беше доставен на испитаниците преку електронска пошта e-mail. Прашањата во анкетата беа формулирани на три начини:

- 1) Прашања за подредување на одговори по приоритет на нивното значење, со скала на изразување приоритет од 1 до 5, каде што 1 значи најголем приоритет, па следува постепена деградација на приоритет до 5, каде што тоа означува најмал приоритет.
- 2) Прашања со избор на еден одговор од повеќе можни опции;
- 3) Прашања со избор на повеќе одговори од дадени повеќе опции.

Анкетниот прашалник се состои од 16 прашања наменети за ревизорите во РСМ со цел да се добие одговор за тоа какви докази најчесто користат, колку време им е потребно за ревизија на еден ентитет, од каде најчесто ги прибавуваат доказите итн., што ќе биде предмет на анализа во оваа глава.

5.3 Анализа на собраните информации

Сите податоци кои што ги собрав од спроведената анкета се обработени со помош на алатката Google Forms, како и со помош на MS Office Excel. Така добиените резултати ќе ги објаснеме текстуално, а ќе ги прикажеме нумерички и графички со помош на пати и графикони. По секоја анализа ќе следува заклучок, а на крајот од целокупната анализа ќе биде констатиран генерален заклучок.

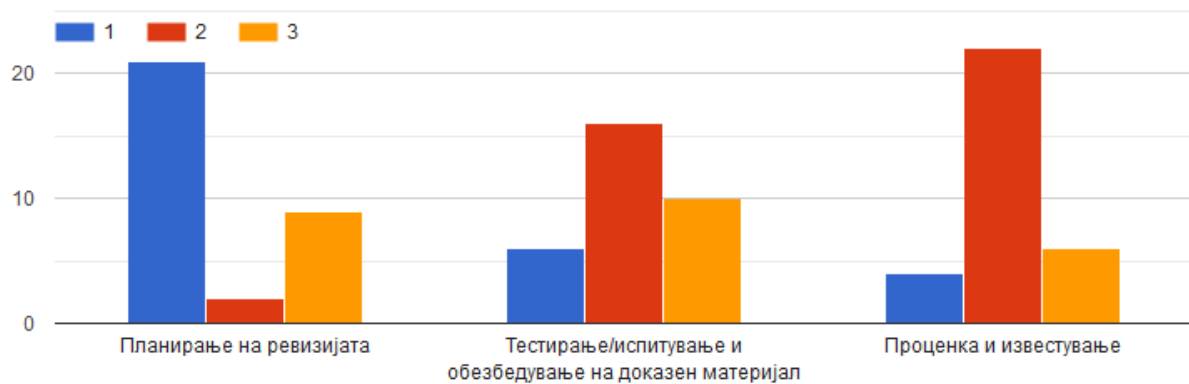
5.4 Резултати од истражувањето

Анализираните податоци од спроведената анкета на емпириското истражување од вкупно 39 испитаници (анкетата за потребите на овој труд беше пратена на сите ревизорски друштва и овластени ревизори – трговци-поединци во РСМ, кои погоре беа споменати) покажуваат дека анкетниот прашалник го пополниле 32 ревизорски фирми.

Од ова согледуваме дека стапката на одговорен прашалник изнесува 82%, што се смета за задоволителна од овој тип на истражување според научно – истражувачките стандарди, и како таква, може да послужи за продолжување на реализацијата на истражувањето, односно може да се продолжи со процесот на анализа и интерпретација на добиените податоци. Следува интерпретација на добиените резултати.

На првото анкетно прашање, „Која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена?“ ги добивме следните одговори, прикажани на графиконот:

1. Според Вас, која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена?



Графикон бр. 1 – Најсложена фаза на ревизорскиот ангажман

	Можни одговори		
	Планирање на ревизијата	Аналитички постапки и работни документи	Проценка и известување
Која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена?	21	16	22

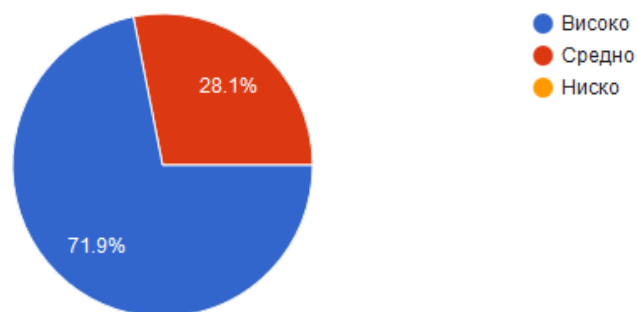
Табела бр. 1 – Одговори на прашањето која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена

Првото место според скала на приоритет, воочливо го добила фазата планирање ревизија, односно највисок приоритет ѝ дале 66% од испитаниците, како среден приоритет ѝ дале 6%, а најнизок приоритет ѝ доделиле 28% од испитаниците. За разлика од оваа фаза, тестирањето/испитувањето и обезбедувањето доказен материјал нема некои позначителни разлики во одговорите, највисок приоритет дале 19%, среден 50%, а 31% од испитаниците дале најнизок приоритет. И фазата проценка и известување е најмногу рангирана како средно сложена со одговор од 69%, најсложена сметаат дека е само 12%, а најнесложена ја рангираат 19% од испитаниците. Според тоа утврдивме дека во практиката на ревизорите во РСМ најсложена фаза е планирање на ревизијата, а другите две фази се сметаат за помалку сложени.

Развојот на информатичката технологија даде голем допринос во креирањето системи за полесно и поуспешно спроведување на ревизорските тестови, како и при целиот процес на ревизија. Тоа има големо влијание во спроведувањето на ревизорските тестови, 23 од 32 испитаници сметаат дека има високо влијание, а останатите 9 сметаат дека ИТ има средно влијание во успешноста при спроведувањето ревизорски тестови. Тоа го гледаме на графичкиот приказ којшто следи:

2. Колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста при спроведувањето на ревизорските тестови?

32 responses



Графикон бр. 2 – Влијанието на ИТ за ревизорските тестови

	Можни одговори		
	Високо	Средно	Ниско
Колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста при спроведувањето на ревизорски тестови	23	9	0

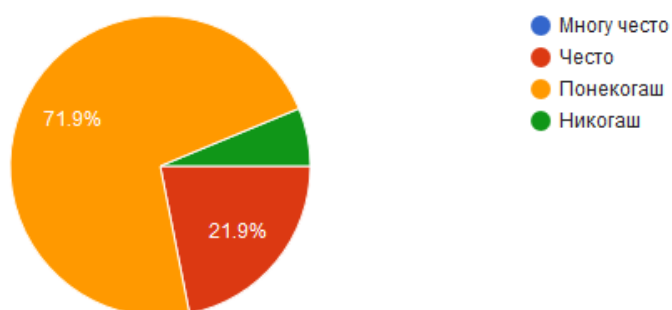
Табела бр. 2 – Одговори на прашањето колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста при спроведувањето на ревизорските тестови

Во практиката се забележува дека менаџерите понекогаш искажуваат нереални резултати за работењето на ентитетот со цел да остварат поголеми бенефиции за самите нив како резултат на нивното добро менаџирање.

Тие сакаат да создадат што подобра слика за компанијата што може да доведе до нереално, односно погрешно прикажување на работењето на ентитетот, па така доаѓа до измами од страна на менаџментот што е спротивно на интересите на акционерите на ентитетот и сите останати засеганати страни – стејкхолдери, што беа погоре споменати.

3. Колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот?

32 responses



Графикон бр. 3 – Погрешни прикажувања и измами од менаџментот

	Можни одговори			
	Многу често	Често	Понекогаш	Никогаш
Колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот	0	7	23	2

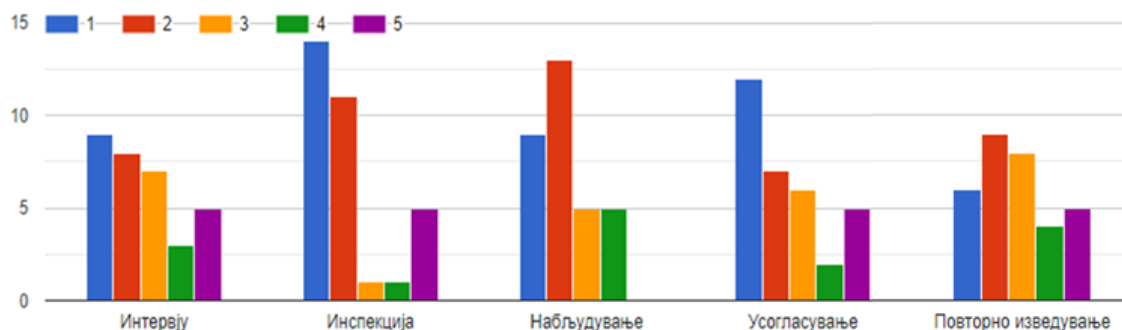
Табела бр. 3 – Одговори на прашањето колку често се соочуваат ревизорите со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот

Бидејќи акционерите обично не управуваат со ентитетот, односно како резултат на тие спротиставени интереси ревизорите во РСМ се соочуваат со таков вид измами, па според одговорите на прашањето „Колку често се соочуваат ревизорите со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот?“, ги добивме следните одговори: 72% од испитаниците одговориле дека понекогаш се среќаваат со вакви измами, 22% често се соочуваат, а само 6% од испитаниците во нивното досегашно работење не се соочиле со погрешни прикажувања и измами од страна на менаџментот.

Ревизорите може да користат повеќе техники на контрола. Следното прашање е формулирано за да добиеме сознанија за најчесто користените техники на контрола. Техники на контрола може да се јават во следните видови: интервју, инспекција, набљудување, усогласување и повторно изведување.

Ова прашање беше формулирано на начин да се избере одговор по приоритет на негово користење, односно имаше можност да се избере кои методи се најкористени, а кои најмалку. Следствено на тоа да ги интерпретираме добиените резултати.

4. Кои од наведените техники на контрола најчесто ги применувате?



Графикон бр. 4 – Најприменувани техники на контрола

	Можни одговори				
	Интервју	Инспекција	Набљудување	Усогласување	Повторно изведување
Кои од наведените техники на контрола најчесто ги применувате	9	14	13	12	9

Табела бр. 4 – Одговори на прашањето кои од наведените техники на контрола најчесто се применуваат

Интервјуто, како техника на контрола, нема некои големи девијации во однос на приоритет на неговото користење. Девет ревизори му дале најголем приоритет, осум ревизори го рангирале со 2 приоритет, седум ревизори со 3 приоритет, тројца ревизори го рангирале на четвртото место и 5 ревизори велат дека најслабо го користат тој метод. Највисок приоритет ѝ доделиле на инспекцијата како техника на контрола (44% од ревизорите).

Исто така, висок приоритет со ранг 2 ѝ дале 34% од ревизорите. Слаб приоритет во однос на примената на инспекцијата како техника ѝ дале 22% од испитаниците.

Набљудувањето, како техника на контрола, како што спомнавме се однесува на присуството и набљудувањето на работењето на вработените и менаџерите. Ова е доста користена техника каде што нема дадено ниеден најнизок приоритет.

Усогласувањето, како техника на контрола, е често користена метода, односно 12 ревизори се согласуваат дека најмногу ја користат, со ранг 2 ја истакнуваат седум ревизори, шест ревизори ја рангираат со 3 ранг и најмал интензитет на користење и даваат седум ревизори.

Повторното изведување може да воочиме од графиконот дека има приближно исти одговори на сите нивоа на приоритет од 1 до 5. Значи констатираме дека инспекцијата, набљудувањето и усогласувањето се најкористени техники на контрола од страна на ревизорот во ревизорскиот ангажман.

Целта на тестовите на контрола е да произнесат уверувања дека интерните контроли функционираат на начин како што изјавил менаџментот на разгледуваниот ентитет и како што е наведено во прелиминарниот преглед од страна на ревизорот. Овој вид ревизорски тестови најмногу го користат ревизорите во РСМ - 69%, што го согледуваме на графиконот што следува:

5. Подредете ги ревизорските тестови по приоритет на користење:



Графикон бр. 5 – Најчесто применувани ревизорски тестови

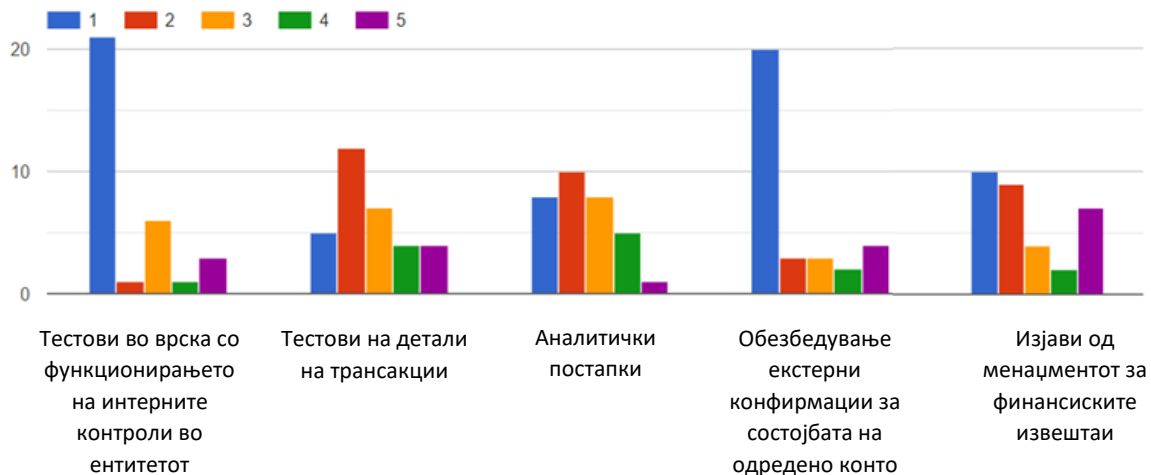
	Можни одговори		
	Тестови на контрола	Тестови на детали на салда	Тестови на детали на трансакции
Подредете ги ревизорските тестови по приоритет на користење	22	17	15

Табела бр. 5 – Одговори на барањето да се подредат ревизорските тестови по приоритет на користење

Мал дел од ревизорите - 31% ги рангирале на второ и трето место по критериум на корисност тестовите на детали на салда кои всушност се тестови за потврда дали податокот во книгите е исти како оној на соодветниот поткрепувачки документ. Овде забележуваме дека повеќето од ревизорите (17 од 32) ги рангирале овие тестови како средно користени. Тестовите на детали на трансакции се тестови за да определи ревизорот дали сметководствениот систем е веродостоен. Овие тестови се прават заедно со тестовите на контрола. Од графиконот може да забелижаме дека тие имаат најмал приоритет во однос на другите два вида тестови, а тоа го покажува бројката 15 ревизори од вкупно 32 кои го дале својот одговор дека најмалку ги користат овој тип тестови.

Откако анализиравме колку и на кој начин се користат ревизорските тестови, преминуваме на анализа на следното прашање каде што се бара да се подредат постапките за прибирање ревизорски доказен материјал по приоритет на користење. Следува графиконот:

6. Подредете ги постапките за прибирање на ревизорски доказен материјал по приоритет на користење:



Графикон бр. 6 – Постапки за прибирање ревизорски доказен материјал

	Одговори				
	Тестови во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот	Тестови на детали на трансакции	Аналитички постапки	Обезбедување екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto	Изјави од менаџментот за финансиските извештаи
Подредете ги постапките за прибирање ревизорски доказен материјал по приоритет на користење	21	12	10	20	10

Табела бр. 6 – Одговори на барањето да се подредат постапките за прибирање ревизорски доказен материјал по приоритет на користење

Според графиконот може да констатираме дека од сите овие постапки за прибирање ревизорски доказен материјал, најмногу се користат тестовите во врска со функционирањето на интерните контроли во ентитетот и обезбедувањето

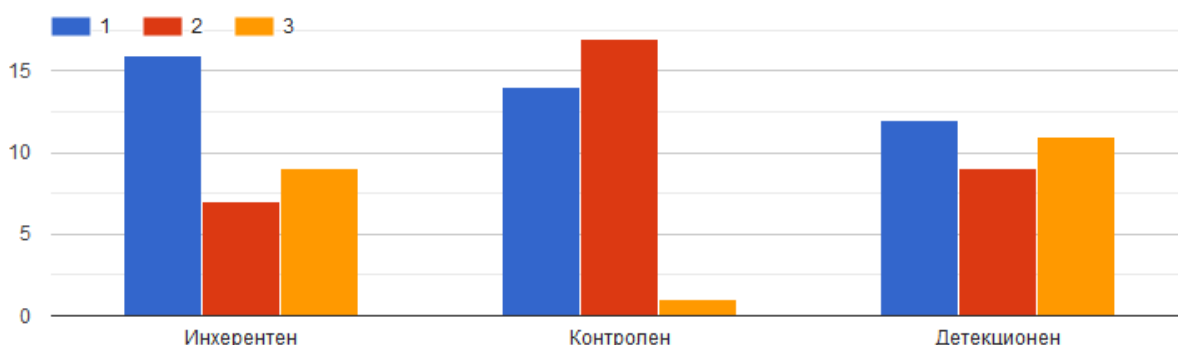
екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto, додека кај другите постапки: тестови на детали на трансакции, аналитичките постапки и изјавите од менаџментот за финансиските извештаи немаат некои позначајни девијации во однос на приоритетот на нивното користење.

Вкупно 66% од анкетираниите ревизори најмногу ги користат првиот вид тестови прикажени на графиконот, останатите 34% дале одговор дека послабо ги користат со ранг од 2 до 5. Исто така, слични резултати согледуваме и кај постапката – обезбедување екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto.

Инхерентниот ризик е ризикот за ревизорот дека ставките во извештаите би можело да содржат материјални погрешни прикажувања заради карактеристиките на самите нив. Затоа ревизорите треба да го користат нивното професионално знаење и расудување за да го проценат тој вид на ризик. Доколку ревизорот ја нема таа способност инхерентниот ризик ќе биде на високо ниво. Како што беше интерпретирано, овој ризик се состои од три фактори: фактори на управата, фактори на дејноста и фактори на ревизијата.

Одговорите кои ги добивме на прашањето „Кај кој ризик се соочува ревизорот со најсложена постапка за утврдување (проценка)?“, во делот за инхерентен ризик гледаме дека најмногу ревизори сметаат дека овој вид ризик има најсложена постапка за проценка - 50% од испитаниците го тврдат тоа, а останатите 50% дале одговор 2 и 3 како степен на сложеност (1 значи најсложено во овој случај, 2 помалку сложено и 3 најнесложено).

7. Кај кој ризик се соочувате со најсложена постапка за утврдување (проценка)?



Графикон бр. 7 – Ревизорски ризици

	Можни одговори		
	Инхерентен	Контролен	Детекционен
Кај кој ризик се соочува ревизорот со најсложена постапка за утврдување (проценка)?	16	14	12

Табела бр. 7 – Одговори на прашањето кај кој ризик се соочува ревизорот со најсложена постапка за утврдување

Ризикот дека материјално погрешно прикажување кое би можело да се случи во некое тврдење, нема да биде спречено или откриено и коригирано навреме од страна на интерната контрола на ентитетот е контролен ризик. Во одговорите согледуваме дека за овој вид ризик ревизорите истакнуваат дека е многу сложен, четиринаесет ревизори дале приоритет 1, седумнаесет ревизори приоритет 2, а само еден ревизор дал приоритет 3 (најнесложена постапка за утврдување).

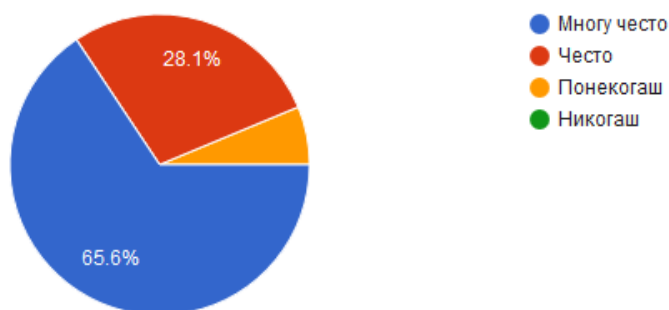
Ризикот дека ревизорот нема да успее да увиди некое погрешно прикажување се нарекува детекционен ризик. Детекционен ризик, односно ризик од неоткривање е ризикот на ревизорот дека преку направените ревизорски постапки тој нема да открие материјално погрешно прикажување за исказ на

менаџментот, кое може да биде материјално поединечно или собрано со други погрешни прикажувања. Кај овој вид ризик во одговорите нема некои позначајни отстапувања што значи сите одговори се поделени сразмерно според приоритет. Вкупно 12 ревизори дале 1 приоритет, 9 ревизори дале 2 приоритет, 11 ревизори дале 3 приоритет.

Според графичкиот приказ на добиени одговори на следното прашање, воочуваме дека 66% од испитаните ревизори одговориле дека многу често присуствуваат на физичкото пребројување на залихите, при прибирањето на доказите, 28% од испитаниците одговориле дека често присуствуваат при физичкото пребројување на залиите, а 6% велат дека понекогаш присуствуваат. „Никогаш“ како понудена опција на одговор никој не ја избрал.

8. Колку често присуствувате на физичко пребројување на залихите, при прибирање на доказите?

32 responses



Графикон бр. 8 – Присуство на ревизорот при физички попис

	Можни одговори			
	Многу често	Често	Понекогаш	Никогаш
Колку често присуствувате на физичко пребројување на залихите при прибирање на доказите:	21	9	2	0

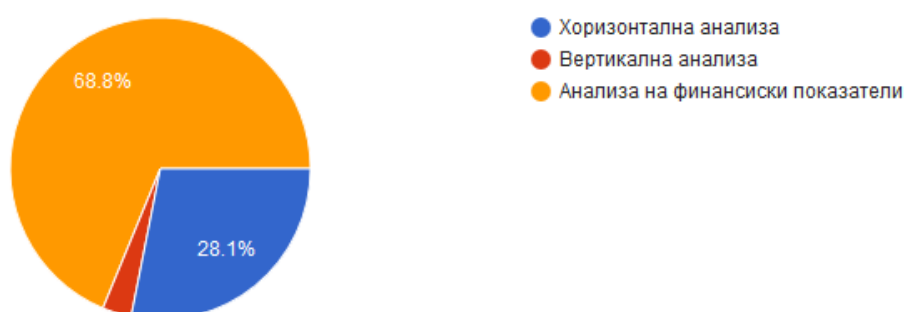
Табела бр. 8 – Одговори на прашањето колку често присуствува ревизорот на физичкото пребројување на залихите, при прибирање на доказите

Оттука, се гледа важноста на овој метод прибирање ревизорски докази и интензитетот на неговата употреба во секојдневното работење на ревизорите.

На следното прашање „Кои од наведените аналитички постапки најчесто се применувани од ревизорите?“, согледуваме дека најчесто ревизорите се служат со пресметки на коефициенти како односи меѓу ставките земени од финансиските извештаи на ентитетот.

9. Кои од наведените аналитички постапки најчесто ги применувате:

32 responses



Графикон бр. 9 – Најприменувани аналитички постапки

	Можни одговори		
	Хоризонтална анализа	Вертикална анализа	Анализа на финансиски показатели
Кое од наведените аналитички постапки најчесто се применувани од ревизорите?	9	1	22

Табела бр. 9 – Одговори на прашањето кои од наведените аналитички постапки најчесто се применуваат

Анализата на финансиски показатели ја користат најчесто 69% од испитаниците бидејќи дава најрелевантни информации што ќе му послужат на ревизорот да изрази непристрасно мислење.

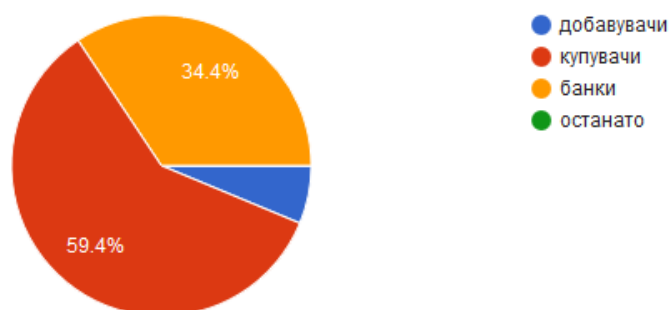
Хоризонталната анализа како постапка која се спроведува со цел да се види трендот на билансните ставки низ годините на ентитетот помалку се користи за разлика од анализата на финансиските показатели, односно 28% од испитаниците одговориле дека најчесто ја користат оваа аналитичка постапка.

Вертикалната анализа, која значи спроведување постапки со цел да се добијат информации за работењето на ентитетот во споредба со гранката во која работи, најслабо се применува, само 3% од добиените одговори се однесуваат за овој тип постапки.

Изјавите за конфирмации обично се бараат со датум 31.12. за претходната година за да се утврди точноста во побарувањата, односно обврските. Дури 60% од анкетираниите ревизори најчесто бараат конфирмации од купувачи, меѓутоа истите тие испраќаат конфирмации и на банките и на добавувачите на разгледуваниот ентитет. Вкупно 34% од ревизорите одговориле дека најчесто бараат од банките, во врска со билансот на состојба во делот на обврските по кредити, секако во случај кога ентитетот располага со големо салдо на обврски за кредити, а со цел да се утврди наплатливоста на кредитот, роковите, затезните камати кои следуваат за ненавремено враќање и сл. Најмалку одговориле дека често бараат конфирмации од добавувачи, само 6% од испитаниците.

10. Кои се најчести екстерни извори од кои барате конфирмација?

32 responses



Графикон бр. 10 – Конфирмација од екстерни извори

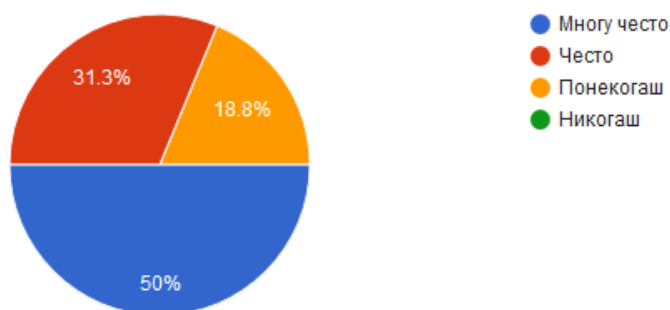
	Можни одговори			
	Добавувачи	Купувачи	Банки	Останато
Кои се најчести екстерни извори од кои барате конфирмација	2	19	11	0

Табела бр. 10 – Одговори на прашањето кои се најчести екстерни извори од кои се бара конфирмација

Конфирмациите рековме дека се најкористени во ревизорскиот ангажман со цел ревизорот да добие потврда за одредени толкувања и салда на трансакции. На прашањето „Колку често се соочува ревизорот со потребата да бара конфирмации од трети лица за одредени салда?“, одговорите се следни: „Многу често“ одговориле половина од испитаниците, „често“ одговорите 31% од ревизорите, а „понекогаш“ 19%. Одговорот „никогаш“ не е избран од ниеден ревизор, што укажува на неговата голема потреба во ревизорскиот процес.

11. Колку често се соочувате со потребата да барате конфирмација од трети лица за одредени салда?

32 responses



Графикон бр. 11 – Интензитет на барање конфирмации

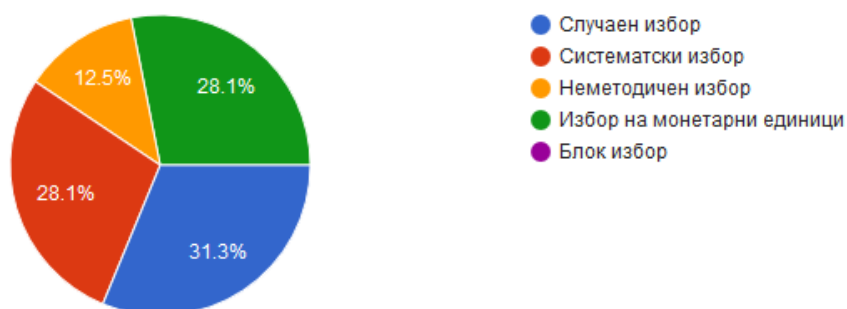
	Можни одговори			
	Многу често	Често	Понекогаш	Никогаш
Колку често се соочува ревизорот со потребата да бара конфирмации од трети лица за одредени салда?	16	10	6	0

Табела бр. 11 – Одговори на прашањето колку често се соочува ревизорот со потребата да бара конфирмација од трети лица за одредени салда

Постојат повеќе методи за избор на примерокот што ќе се ревидира, па на прашањето „Кој метод најчесто се користи?“ беа понудени повеќе одговори со можност за избор на еден од следните понудени: случаен, систематски, неметодичен, избор на монетарни единици и блок избор.

12. Кој метод за избор на примерокот најчесто го користите?

32 responses



Графикон бр. 12 – Метод за избор на примерок

	Можни одговори				
	Случаен избор	Систематски избор	Неметодичен избор	Избор на монетарни единици	Блок избор
Кој метод за избор на примерок најчесто се користи?	10	9	4	9	0

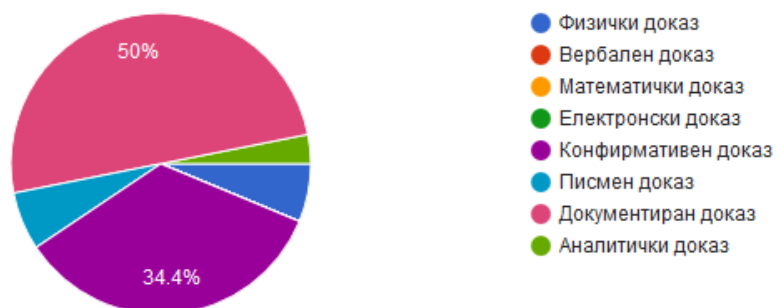
Табела бр. 12 – Одговори на прашањето кој метод на избор на примерокот најчесто се користи

Според графичкиот приказ забележуваме дека кај одговорите по ова прашање нема некои позначајни девијации, единствено блок изборот не е избран како метод за избор на примерок што го користат ревизорите. Најмногу се користи методот случаен избор, за него се согласиле 10 испитаници од 32 вкупно. Методот избор на монетарни единици и методот на систематски избор има ист број на собрани одговори, односно по 9 испитаници за секој одделно. Неметодичен избор на примерок најчесто користат 4 од вкупно 32 испитаници.

Како што рековме во третата глава на овој труд постојат осум видови ревизорски докази. Ревизорите беа анкетирани „Кои видови ревизорски докази најчесто ги користат?“ За одговор на ова прашање, прашањето беше формулирано да може да се даде одговор со избирање на едно од понудените опции, за да се увиди кој вид ревизорски доказ им е најважен на ревизорите.

13. Кои од следниве видови ревизорски докази најчесто ги користите?

32 responses



Графикон бр. 13 – Најкористени ревизорски докази

	Можни одговори							
	Физички доказ	Вербален доказ	Математички доказ	Електронски доказ	Конфирмативен доказ	Писмен доказ	Документиран доказ	Аналитички доказ
Кои од следните видови ревизорски докази најчесто ги користете?	2	0	0	0	11	2	16	1

Табела бр. 13 – Одговори на прашањето кои ревизорски докази најчесто се користат

На графичкиот приказ ревизорските докази се наведени и може да воочиме дека вербалните докази, математичките докази, како и електронските докази не се застапени во одговорите. Вербалните докази кои се добиваат непосредно од менаџерите, сметководителите, правниците и од вработените, како и од други засегнати страни со директна комуникација не се сметаат за адекватни и пресудни за давање ревизорско мислење. Исто така и математичките пресметки и електронските докази не се сметаат за приоритетни во процесот на собирање ревизорски докази.

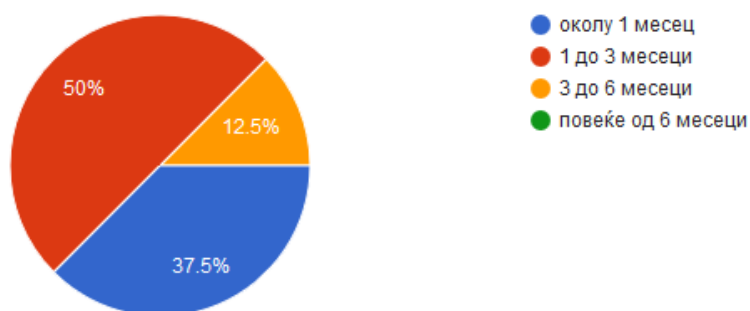
Вкупно 50% од испитаниците најчесто ги користат документираните видови ревизорски докази. По нив најрангирани се конфирмативните докази, без разлика дали станува збор за позитивна или негативна конфирмација за салда најчесто од страна на добавувачи и купувачи. За нив одговориле 34% од испитаните ревизори.

Физичките докази најчесто ги користат само 2% од испитаниците, а ист процент среќаваме и за писмените докази. Аналитички докази најчесто користат 1% од ревизорите, а тоа се пресметки на одредени коефициенти со ставање во однос на ставки од финансиските извештаи на ентитетот.

Кај одделни ревизорски ангажмани на ревизорите им е потребен различен период за собирање ревизорски докази. На пример, ако станува збор за многу голема компанија, или пак тешко пристапни докази за работењето, или пак неажурно и занемарливо однесување на менаџерите при барањата од страна на ревизорите за одредени прашања може да доведат до пролонгирање на времето за собирање докази. Меѓутоа, сепак тој период не надминува шест месеци, односно тоа е најголемиот период за собирање докази при ревизија на една компанија.

14. Колкав период ви е потребен за собирање на ревизорски докази при ревизија на една компанија?

32 responses



Графикон бр. 14 – Потребно време за собирање ревизорски докази

	Можни одговори			
	Околу 1 месец	1 до 3 месеци	3 до 6 месеци	Повеќе од 6 месеци
Колкав период е потребен за прибирање ревизорски докази при ревизија на една компанија?	12	16	4	0

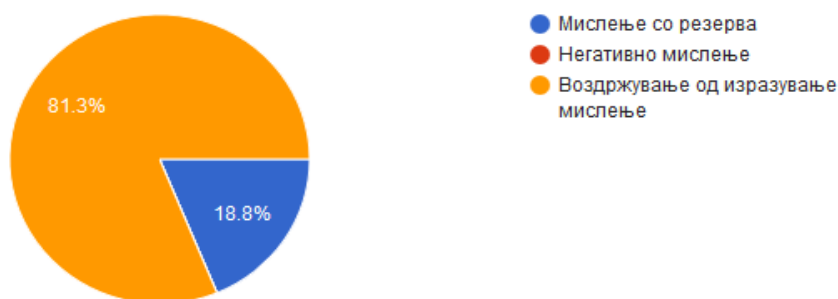
Табела бр. 14 – Одговори на прашањето колку време е потребно за собирање ревизорски докази при ревизија на еден ентитет

Според прашањето „Колкав период е потребен за собирање ревизорски докази?“, од 3 до 6 месеци им е потребно на 12% од испитаните ревизори, што е мал број испитаници. Најголем број ревизори, односно 50% велат дека период од 1 до 3 месеци им е доволен за собирање ревизорски докази. Додека пак, 1 месец им е потребно да соберат докази 38% од анкетираните ревизори.

Според графичкиот приказ (во продолжение) на одговорите на прашањето „Какво мислење изразува ревизорот во случај на недостиг на ревизорски докази?“, забележуваме дека нема добиено ниеден одговор за негативно мислење.

15. Какво мислење изразувате во случај на недостиг на ревизорски докази?

32 responses



Графикон бр. 15 – Изразување ревизорско мислење

	Можни одговори		
	Мислење со резерва	Негативно мислење	Воздржување од изразување мислење
Какво мислење изразува ревизорот во случај на недостиг на ревизорски докази	6	0	26

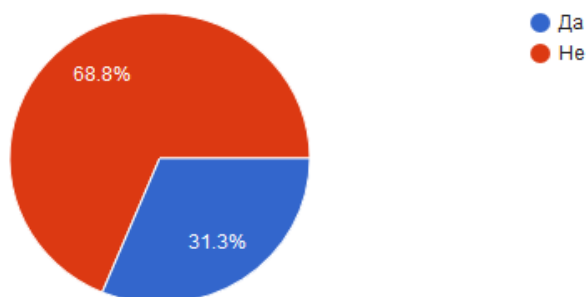
Табела бр. 15 – Одговори на прашањето какво мислење изразува ревизорот при недостиг од ревизорски докази

Констатираме дека обично во ваков случај ревизорите се воздржуваат од изразување мислење, тоа го одговориле 26 од 32 испитаници, додека 6 испитаници во ваков случај изразуваат мислење со резерва. Од добиените одговори согледуваме дека никој не изразил негативно мислење.

Ревизорските докази добиени во која било форма од веќе наведените како такви познато е дека служат да се добие и оформи мислење на ревизорот за работењето на ентитетот. Меѓутоа не секогаш, во секој ревизорски ангажман ревизорите добиваат доволно во обем и соодветност ревизорски докази, па поради тој недостиг може да се случи да се откаже ревизорски ангажман.

16. Дали ви се случило да откажете ревизорски ангажман поради недостиг на ревизорски докази?

32 responses



Графикон бр. 16 – Откажување ревизорски ангажман

	Можни одговори	
	Да	Не
Дали ви се случило да откажете ревизорски ангажман поради недостиг на ревизорски докази	10	22

Табела бр. 16 – Одговори на прашањето дали во практиката на ревизорот му се случило да откаже ревизорски ангажман поради недостиг на ревизорски докази

На последното прашање од анкетата „Дали им се случило на ревизорите во РСМ да откажат ревизорски ангажман поради недостиг на ревизорски докази?“ - 69% од испитаниците одговориле негативно, а 31% позитивно. Што значи во практиката поретко се откажува ревизорски ангажман.

РЕЗИМЕ ОД ЕМПИРИСКОТО ИСТРАЖУВАЊЕ

Откако го разработивме одделно секое прашање од анкетата, може да го констатираме следното резиме од ова истражување.

За да може да оствари ефикасна, а воедно и ефективна ревизија, ревизорот креира стратегија која се формира во ревизорски план со правилни постапки и детали кои што ќе ги следи тимот на ревизорот за одредениот ревизорски ангажман. Затоа, фазата планирање во практиката се смета дека е најсложена фаза бидејќи треба да ги опфати сите детали, процедури и постапки на кои ќе треба да се потпира ревизорот при извршувањето на процесот на ревизијата.

Ревизорите се сложуваат дека развојот во информатичката технологија има преголемо влијание во областа на ревизијата, од аспект на поедноставување и полесно спроведување на ревизијата врз база на системи. ИТ го поттикна реинженерингот на традиционалните бизнис-процеси да се промовираат поефикасни операции и да се подобрат комуникациите во самиот ентитет и меѓу

ентитетот и неговите купувачи и добавувачи. Тоа сепак доведе и до нови ризици кои бараат дополнителни контроли.

Ревизорите се склони на ревизорски ризик, а тоа е ризикот дека тие ќе произнесат погрешно, односно несоодветно мислење во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи. Како најчест ризик на ревизорите во РСМ се појавува инхерентниот и контролниот ризик. Тие имаат потреба за нови техники за проценка на контролите и за обезбедување сигурност на вредностите на корпоративните податоци и информатичките системи кои го обезбедуваат ова.

Понекогаш во практиката на ревизорите се случува ревизорот да најде на погрешни прикажувања и измами од страна на менаџментот. Тоа значи дека треба да се воведат засилени мерки за контрола на работењето на менаџерите и откривање неправилности од страна на ревизорите, со цел давање реално ревизорско мислење во ревизорскиот извештај. За таа цел, од истражувањето согледуваме дека ревизорите најмногу се служат со инспекција, усогласување и набљудување, како техники на контрола. Исто така и тестовите на контрола се најкористени, врз основа на својата класификација, од тестовите на детали на салда и тестовите на детали на трансакции.

Од постапките кои се дефинирани уште при првата фаза, планирање на ревизијата, а имаат за цел прибирање ревизорски доказен материјал, се издвојува обезбедувањето екстерни конфирмации за состојбата на одредено konto и тестовите во врска со функционирањето на интерните контроли како најкористени постапки. Практика на ревизорите е да бидат присутни при пописот на залихите. Со тоа тие вршат проверка на сметководствената евиденција со фактичката состојба во магацинот на ентитетот.

Од аспект на користењето на аналитичките постапки при процесот на ревизијата, најголем дел од ревизорите велат дека најмногу се потпираат на анализата на финансиските показатели, односно односите меѓу билансните ставки. Конфирмациите се неопходни во секој ревизорски ангажман на ревизорот. Истите рековме дека може да се добијат од добавувачи, купувачи, банки и други засегнати страни.

Во РСМ, ревизорите најчесто бараат конфирмации од купувачите со цел да се потврдат салдата дека нема преценети побарувања, со што би се изместила сликата за реалното работење на компанијата. Најмногу се користат документиран докази. Тие се сметаат за најверодостојни и се поткрепа на сите трансакции на ентитетот.

За да соберат докази на ревизорите најчесто им е потребно временски опсег од еден до три месеци. Доколку ревизорот се соочи со недостиг на ревизорски докази, во практиката на РСМ, ревизорот, во ревизорскиот извештај публикува воздржување од давање мислење за извештаите на ентитетот. Меѓутоа, поретко се случува да се откаже ревизорскиот ангажман при недоволност од ревизорски докази.

ЗАКЛУЧОК

По утврдувањето на значењето на ревизорскиот доказ преку теоретскиот осврт и емпириското истражување, констатацијата е дека за да може ревизорот да изрази позитивно мислење, односно мислење без резерва за финансиските извештаи, мора да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ, за да се докажат тврдењата на менаџментот за информациите презентирани во финансиските извештаи.

Ревизорскиот доказ се добива преку адекватна комбинација на трите вида ревизорски тестови: тестови на трансакции, тестови на детали на салда и аналитички постапки. Ревизорот е оној кој ја донесува одлуката за тоа која комбинација ги дава најефективните и најефикасни постапки за обезбедување на потребниот ревизорски доказ.

Без разлика на тоа колку се доверливи собраните докази и колку се внимателни ревизорите, сепак не се исклучува можноста да останат неоткриени грешки и измами. Затоа ревизорите се обидуваат да откријат прифатлив обем на ризик и да ги доведат до минимум потенцијалните негативни последици. Значи, ревизорот треба да го ограничи ризикот бидејќи невозможно е да се отстрани ризикот во целост. Кога ревизорскиот ризик е на умерено ниво, ревизорите можат да ја засноват својата работа врз клучните контроли, деталното тестирање и аналитичкиот преглед.

Во практиката не е изводливо ревизорот да ги прегледува сите информации и ставки во финансиските извештаи за да оформи непристрасно мислење. Тоа е непрактично од следните причини:

- Би се соочил со многу голем трошок од аспект на ревизорски ресурси доколку проверува 100% трансакции;
- 100% проверка би одземала голем обем на време (ќе застарат финансиските извештаи додека да ги видат и искористат информациите од нив сите стејкхолдери;
- Сепак може да се дојде до добар заклучок и со користење на методата избор на примерок.

Врз основа на истражувањата во практиката може да се идентификуваат индикатори кои алармираат за повисок ризик од нормалниот. Ревизорите треба да бидат многу внимателни при подготвување на работните документи и ревизорскиот извештај. Во такви ситуации ревизорот мора да прибере за секоја област повеќе ревизорски докази и да ги истражи високоризичните области, како на пример:

- нов клиент во нова деловна област, како на пример, сектор на висока технологија;
- лоши сметководствени системи;
- доминација од страна на едно лице;
- преминување на овластувањата на менаџментот;
- проблеми во контекст на природата на бизнисот (попис на залихи);
- контрола на вработените и платите на сектор како градежната индустрија;
- директни готовински плаќања на корисниците во јавниот сектор.

Процесот на обезбедување документација се спроведува низ повеќе чекори. Ревизорот треба да подготви и прашалници кои ќе се користат во текот на интервјуата и дискусиите со менаџментот и вработените на ентитетот.

Ревизорски докази се, всушност, информации коишто ревизорот ги обезбедува набљудувајќи ги условите на работењето, тестирајќи ја евиденцијата во сметководствените книги, интервјуирајќи ги луѓето и сл. Така добиените резултати треба да бидат база за изразување ревизорско мислење. Ревизорските докази може да ги категоризираме генерално на физички, документирани, усни, писмени, математички, информатички, конфирмативни и аналитички. Според истражувањето констатираме дека за најважни се сметаат документираните докази, наспроти вербалните, односно доказите добиени од вербална комуникација. Тоа значи дека ревизорите во РСМ претпочитаат поткрепа во документирана форма за секоја трансакција или информација евидентирана од страна на ентитетот.

Добиените ревизорски докази мора да задоволат три главни критериуми: задоволителност, компетентност и релевантност.

Задоволителност на доказот се смета дека е обезбедена доколу доказот е заснован на факти и се смета дека е адекватен и доверлив, што покрај ревизорот и секој друг разумен човек би констатирал исти заклучок како и ревизорот. Ова, сепак, е проблем на расудување кое треба да биде објективно; па затоа кога се тестира еден примерок, треба тој примерок да биде резултат на објективни методи за избор на примерок; а тоа пак, значи дека адекватно ја претставува популацијата од која е избран. Затоа и добивме одговори дека најчесто ревизорите во РСМ се служат со метода на случаен избор при изборот на примерок.

Компетентноста се согледува преку веродостојноста на доказот. Обично тоа треба да се оригиналните докази, наместо копираните. Односно, треба да бидат докази собрани од екстерни страни наместо од внатрешни извори, па затоа и истражувањата покажуваат дека најкористени методи за добивање ревизорски докази се конфирмациите – потврдувања на салда од екстерни извори и тоа најчесто со купувачи, добавувачи, банки, за да не се прикажува искривена слика за остварените приходи на ентитетот. Доказите кои се компјутерски продуцирани треба да бидат внимателно проценети.

Релевантноста, всушност, го претставува односот помеѓу информацијата и нејзината корисност. На пример, оригиналната нарачка за набавка на одредена стока не потврдува дали стоките се навистина примени. Документот за прием, доставницата, со кој се потврдува приемот на стоката не го задоволува прашањето дали стоките ги задоволуваат потребните предвидени спецификации.

Кога не се задоволени овие три критериуми, потребни се дополнителни докази бидејќи работата на ревизорот не е завршена, а мислењето на ревизорот мора да се заснова врз неспорни докази. Сите доказни информации и работни документи што ги собрал ревизорот во текот на ангажманот треба да се чуват во компјутерска форма. Дополнително на тоа, треба да се чуваат и во резервна архива, а застарените документи треба да бидат уништени.

Придржувајќи се до меѓународните стандарди за ревизија, практиката на работењето на ревизорите на просторите на нашата земја, сè повеќе се приближува до практиката на ревизорите во светски рамки. Примената на тие стандарди ја зголемуваат довербата во ревизорот како независна страна, што доведува преку непристрасни заклучоци во врска со извештаите да се подигне нивото на сигурност на информациите презентирани во финансиските извештаи на ентитетите, а со тоа и на стопанството во целина.

ПРИЛОГ 1

Прашалник

Овој прашалник се спроведува исклучиво за научни цели и се однесува на „Постапката за обезбедување на соодветен и достатен ревизорски доказ при процесот на ревизијата“. Целта на прашалникот е да дојдеме до сознанија какви се докази и во кој обем се прибираат од страна на ревизорите во практиката на ревизорските друштва во Република Македонија.

Ве замолуваме да одговорите на следните прашања, анкетата е анонимна и ќе служи само за потребите на магистерски труд од областа на ревизијата при Економскиот Факултет - Штип.

Email address *

Valid email address

This form is collecting email addresses. [Change settings](#)

1. Според Вас, која фаза на ревизорскиот ангажман е најсложена? *

Подредете ги по приоритет, такашто 1 има најголем приоритет (односно најсложена), а 3 најмал приоритет (односно најмалку сложена).

	1	2	3
Планирање на ревизијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Тестирање/испитување и ...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Проценка и известување	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Колкаво влијание има ИТ опкружувањето на успешноста при спроведувањето на ревизорските тестови? *

- ☐ Високо
- ☐ Средно
- ☐ Ниско

3. Колку често се соочувате со погрешни прикажувања или измами од страна на менаџментот? *

- ☐ Многу често
- ☐ Често
- ☐ Понекогаш
- ☐ Никогаш

4. Кои од наведените техники на контрола најчесто ги применувате? *

Подредете ги по приоритет такашто со 1 ќе ги означите оние тестови кои според Вас имаат најголем приоритет, а со 5 оние тестови кои според Вас имаат најмал приоритет.

	1	2	3	4	5
Интервју	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Инспекција	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Набљудување	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Усогласување	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Повторно извед...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Подредете ги ревизорските тестови по приоритет на користење: *

Со 1 означете ги оние тестови на кои им давате најголем приоритет, а со 3 оние тестови на кои им давате најмал приоритет.

	1	2	3
Тестови на контрола	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Тестови на детали на салда	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Тестови на детали на тран...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Подредете ги постапките за прибирање на ревизорски доказен материјал по приоритет на користење: *

Со 1 означете ја постапката која според Вас има најголем приоритет, а со 5 постапката која според Вас има најмал приоритет.

	1	2	3	4	5
Тестови во врск...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Тестови на дета...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Аналитички пос...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Обезбедување е...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Изјави од менаџ...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Кај кој ризик се соочувате со најсложена постапка за утврдување (проценка)? *

Подредете ги по приоритет, такашто со 1 ќе го означите оној ризик кој има најсложена постапка за негова проценка, а со 3 ќе го означите оној ризик кој има најмалку сложена постапка за проценка.

	1	2	3
Инхерентен	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Контролен	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Детекционен	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Колку често присуствувате на физичко пребројување на залихите, при прибирање на доказите? *

- ☐ Многу често
- ☐ Често
- ☐ Понекогаш
- ☐ Никогаш

9. Кои од наведените аналитички постапки најчесто ги применувате: *

- ☐ Хоризонтална анализа
- ☐ Вертикална анализа
- ☐ Анализа на финансиски показатели

10. Кои се најчести екстерни извори од кои барате конфирмација? *

- ☐ добавувачи
- ☐ купувачи
- ☐ банки
- ☐ останато

11. Колку често се соочувате со потребата да барате конфирмација од трети лица за одредени салда? *

- ☐ Многу често
- ☐ Често
- ☐ Понекогаш
- ☐ Никогаш

12. Кој метод за избор на примерокот најчесто го користите? *

- ☐ Случаен избор
- ☐ Систематски избор
- ☐ Неметодичен избор
- ☐ Избор на монетарни единици
- ☐ Блок избор

13. Кои од следниве видови ревизорски докази најчесто ги користите? *

- ☐ Физички доказ
- ☐ Вербален доказ
- ☐ Математички доказ
- ☐ Електронски доказ
- ☐ Конфирмативен доказ
- ☐ Писмен доказ
- ☐ Документиран доказ
- ☐ Аналитички доказ

14. Колкав период ви е потребен за собирање на ревизорски докази при ревизија на една компанија? *

- ☐ околу 1 месец
- ☐ 1 до 3 месеци
- ☐ 3 до 6 месеци
- ☐ повеќе од 6 месеци

15. Какво мислење изразувате во случај на недостиг на ревизорски докази? *

- ☐ Мислење со резерва
- ☐ Негативно мислење
- ☐ Воздржување од изразување мислење

16. Дали ви се случило да откажете ревизорски ангажман поради недостиг на ревизорски докази?

*

☐ Да

☐ Не

Ви благодарам за соработката

Description (optional)

ЛИТЕРАТУРА

1. Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, *Интерна и екстерна ревизија*, Економски факултет, Прилеп, Универзитет “Св. Клименти Охридски”, Битола, 2004
2. Димитрова Јанка, *Државна ревизија*, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, Република Македонија, 2018
3. Димитрова Јанка, *Интерна ревизија*, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2017
4. Димитрова Јанка, *Ревизија (теоретски и практични аспекти)*, Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2013
5. Димитрова м-р Јанка, *Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност*, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2010.
6. Димитрова Јанка, *Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементирањето на фундаменталните концепти на ревизијата*, Магистерски труд, Економски факултет, Прилеп, 2005
7. Dimitrova Janka, Andonovski Miroslav, Temjanovski Riste, Dimitrova Eftimija, *Information systems auditing – legislation and standards. International Balkan and near eastern social sciences conference series (IBANESS)*
8. Hurtt, RK, Eining, M., and Plumlee, D (2003), *Professional Skepticis: A model with implications for research, practice and education*. Working paper, University of Wisconsin
9. ПрајсвотерхаусКуперс Ревизија ДОО (PwC), Тврдења во врска со финансиските извештаи – 2016
10. Messier, F.W., Glover M.S., Prawitt F.D., *Auditing Assurance, A Systematic Approach*, sixth edition, McGraw-Hill, Boston USA, 2008
11. Aleksic d-r Milanka, *Revizija i kontrola*, Banja Luka, 2012
12. ISA 520, *Handbook of international quality, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements*, New York, IFAC, 2010. Цитирано - З.Б. Лазаревска, *Ревизија*, Економски Факултет, Скопје, 2011
13. ACCA - *Напредна ревизија и уверување*, Шесто издание, јануари 2012 год.

14. Народна Банка на Република Македонија - Дирекција за супервизија - *Сигурност на информативниот систем на банките - Супервизорски циркулар*
15. Министерство за финансии, Република Македонија, *Проценка на ризиците во планирањето на ревизијата* (Водич за ревизорите за тоа како најдобро да се проценат ризиците при планирање на работите на ревизијата), Пем Пал, 2014
16. Меѓународна федерација на сметководители, *Кодекс на етика за професионални сметководители*, Одбор за Меѓународните стандарди за етика на сметководители, Њујорк, 2009
17. Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Halt, London, 1993
18. Костадиновски доц. д-р Александар, *Основи на финансиското сметководство*, Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2009
19. AICPA (1993), *Professional Standards*, American Institute of Certified Public Accountants, New York, USA
20. ACFE, CFE, *Code of Professional Standards Interpretation and Guidance*, 2013
21. Емилија Антевска - ИБТЦИ, Драган Димитров - ИБТЦИ, Michael Morgan – CPA. 1999 год. *Обука за ревизија – Македонија*, Професионална Образовна програма, Интернационални Бизнис и Технички Консултанти, Инк. (ИБТЦИ)
22. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, Димитриевска Марија, *Професионалниот скептицизам и вештините за откривање на измамите во ревизијата – студенти по сметководство, наспроти надворешни ревизори*, Годишник на Економски факултет – Скопје, Том 50 (2014), Скопје 2015
23. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Подобрување на ревизорскиот извештај*, презентација, Институт на овластени ревизори на РМ, 2013
24. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Ревизија*, второ издание, Економски факултет, Скопје, 2011
25. Државен Завод за Ревизија (ДЗР) - Годишен извештај 2017 бр. 07-630/1 - *Информатичка технологија и ИТ ревизија*, 2018, Скопје
26. Димитрова д-р Јанка, *Одговорноста на сметководители, менаџментот и ревизорите за веродостојноста, квалитетот и кредибилитетот на*

- финансиските извештаи*, Универзитет “Гоце Делчев”, Економски факултет – Штип, 2013
27. Ѓорѓиева - Трајковска Оливера, Колева Благица, *Анализа на финансиските извештаи*, Универзитет „Гоце Делчев”, Штип, 2013
28. Фотов Ристо, Димитрова Јанка, *Улогата на ревизијата во подобрување на квалитетот на финансиското известување*, Knowledge: International Journal - Scientific and applicative papers, Скопје, 2014
29. Volosin Ecaterina, *The theories of audit expectations and the expectations gap*, Norderstedt, Germany 2007
30. Стојанова д-р Павлина, Конеска д-р Љиљана, *Одговорноста на ревизорите во услови на глобална финансиска криза*, Зборник на трудови, Европски Универзитет, Република Македонија, Скопје 2012
31. Stanišić M, *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2014
32. Stanišić M, *Interna kontrola i revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2014
33. Marić S. T., *Interna revizija i rizik prevare*, II Konferencija, Kontroling i interna revizija, Novi Sad, 2012
34. Stamp E. M. Maurice, *International auditing standards*, Prentice Hall-International, London, 1997
35. IFAC Handbook, Tehnical Pronouncements, New York, 1999
36. Милетиќ А., *Екстерни конфирмации како ревизорски доказ*, Сметководство, ревизија и финансии, 2012
37. KPMG International, *Fraud Risk Management, Developing a Strategy for Prevention, Detection, and Response*, 2006
38. Николовски д-р Пеце, *Интерна и екстерна ревизија*, Економски Факултет, Прилеп, 2009
39. Николовски д-р Пеце, *Меѓународни ревизорски стандарди*, Економски факултет, Прилеп, 2003
40. Меѓународни ревизорски стандарди (Службен весник бр. 92 од 28.10.2005)
41. Закон за ревизија „Службен весник на РМ“
42. Закон за трговски друштва

43. Министерство за финансии, *Прирачник за финансиска ревизија*
44. Меѓународна федерација на сметководители, *Кодекс на етика за професионални сметководители*, Одбор за Меѓународните стандарди за етика на сметководители, Њујорк, 2009
45. Институт на овластени ревизори на Република Македонија, *Ревизија*, материјал за подготовка на кандидатите за полагање на испитот за стекнување звање „овластен ревизор“, јануари 2009
46. Институт на овластени ревизори на Република Македонија, *Финансиско известување*
47. Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI)
48. https://finance.gov.mk/files/u10/Pisuvawe_revizorski_izvestai_0.pdf
49. Драгутин Драгоевиќ: Преспективе развоја интерне ревизије, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995
50. Љубомир Станоевиќ: Интерна ревизија, СДК, 185-186/93, Београд, 1993
51. Рамка на меѓународни стандарди за ревизија
52. Jack E. Kiger, James H Scheiner: Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, 1997
53. Dan M. Guy, Wayne C. Alderman, Alan J. Winters: Auditing, The Dryden Press, Fort Worth, 1996
54. Прирачник за ревизија
55. Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Р.М. Меѓународни стандарди за ревизија, превод од англиски јазик, Скопје, 1998 година

Јулија Нанова

**ОБЕЗБЕДУВАЊЕ ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ КАКО
ОСНОВА ЗА РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ**

УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП